

**Die Dauerschulden im
Gewerbesteuerrecht**

Heinz Cyron

1962



Digitized by the Internet Archive
in 2026

**Die Dauerschulden im
Gewerbsteuerrecht**

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Staatswirtschaftlichen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität zu München

vorgelegt von
Heinz Cyron

Referent: Professor Dr. O. HINTNER
Korreferent: Professor Dr. P. SCHERPF

Tag der mündlichen Prüfung: 23.2.1962



vorgelegt von
Heinz Gysin

INHALTSVERZEICHNIS

	Seite
Vorwort	1
Einleitung	3
I. Kapitel:	4
Gewerbeertrag und Gewerbekapital als Besteuerungsgrundlagen in der Gewerbesteuer	
1. Der Gewerbeertrag	4
a) Der Gewinn nach Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz; seine Geltung für die Gewerbesteuer	4
b) Die Hinzurechnungen	5
c) Die Kürzungen	10
2. Das Gewerbekapital	12
a) Der Einheitswert; seine Geltung für die Gewerbesteuer	13
b) Die Hinzurechnungen	13
c) Die Kürzungen	14
II. Kapitel:	17
Die Mehrbelastung des Unternehmens durch die Gewerbesteuer auf Grund der Hinzurechnung von Dauerschulden und Dauerschuldzinsen zum Gewerbekapital, bzw. -ertrag	
III. Kapitel:	20
Die Entwicklungsgeschichte des Dauerschuldbegriffes	
1. Die verschiedenen landesrechtlichen Regelungen	20
2. Die Unterschiede in den landesrechtlichen Regelungen	27
3. Die Begründung für die reichsrechtliche Regelung	29
4. Die reichsrechtliche Regelung	31
IV. Kapitel:	35
Die Tatbestandsmerkmale des Begriffs Schulden und Dauerschulden nach dem geltenden Recht	
1. Die Schulden im Zivilrecht	35
2. Die Tatbestandsmerkmale der Dauerschulden im einzelnen	37
a) Das Betriebskapital	37
b) Die Verstärkung des Betriebskapitals	40
c) Die dauernde Verstärkung des Betriebskapitals	48
d) Die vorübergehende Verstärkung des Betriebskapitals	52
3. Die Subsumierbarkeit der zivilrechtlichen Schulden unter § 12 II 1 in Verbindung mit § 8 1 GewStG	55

V. Kapitel:	59
Die Prüfung des Dauerschuldcharakters einzelner Kreditverhältnisse	
I. Verbindlichkeiten im bilanziellen Sinn	59
A) Schulden gegenüber Kreditinstituten	59
1. Die Art des Kredites als Kriterium einer Dauerschuld	59
a) Kontokorrentschulden	59
b) Verbindlichkeiten aus aufgelaufenen Zinsen	65
c) Staatlich geregelte Stillhalteschulden	65
d) Wechselschulden	68
e) Lombardschulden	70
f) Hypothekenschulden	71
2. Der Finanzierungszweck als Merkmal des Dauerschuldcharakters einzelner Kreditverhältnisse	72
a) Überbrückungskredite ("Saisonkredite")	72
b) Filmfinanzierungskredite	74
c) Exportkredite	75
d) Kredite zur Erschliessung von Siedlungsland	76
B) Schulden aus dem sonstigen Geschäftsverkehr	78
a) Steuerschulden und Zollschulden	78
a) Steuerschulden	78
ß) Zollschulden	82
b) Lieferantenschulden	83
c) Verbindlichkeiten aus aufgelaufenen Linzengebühren	84
d) Spargelder und Kautionen von Belegschaftsmitgliedern oder Genossen	84
a) Spargelder	84
ß) Kautionen	85
e) Empfangene Mienvorauszahlungen	85
f) Darlehen nach § 7 c EStG	86
II. Rückstellungen im bilanziellen Sinn	87
1. Rückstellungen, bei denen dem Grunde nach mit Sicherheit später Ausgaben, Mindereinnahmen oder Schuldentstehung folgen und deren Höhe gewiss ist	87
a) Rückstellungen für Steuerschulden	87
b) Rückstellungen für abzuführende Abwertungsgewinne	88
c) Rückstellungen von Versorgungsunternehmen für Baukostenzuschüsse der Abnehmer	89
2. Rückstellungen, bei denen dem Grunde nach mit Sicherheit später Ausgaben, Mindereinnahmen oder Schuldentstehung folgen, deren Höhe aber ungewiss ist	90
a) Rückstellungen für entschädigungslose Übertragungen von Betrieben an den Fiskus (Heimfallverpflichtungen)	90

b) Rückstellungen für Wiederauffüllungsverpflichtungen ausgebaggerter Kiesgruben	91
c) Rückstellungen für Substanzerhaltungsverpflichtungen	92
d) Rückstellungen für Bergschäden	95
3. Rückstellungen, bei denen dem Grunde nach nicht mit Sicherheit später Ausgaben, Mindereinnahmen oder Schuld- entstehung folgen und deren Höhe ungewiss ist:	96
Pensionsrückstellungen	96
VI. Kapitel:	100
Die Prüfung des Dauerschuldcharakters einzelner Kreditverhältnisse bei Versicherungen und Kreditinstituten	
I. Versicherungen	100
1. Verbindlichkeiten im bilanziellen Sinn	100
a) Verbindlichkeiten aus gutgeschriebenen Gewinnanteilen der Versicherten	100
b) Einbehaltene Bardepots	101
2. Rückstellungen im bilanziellen Sinn	102
a) Rückstellungen für Beitragsrückerstattungen	102
b) Deckungsrückstellungen in der Lebens-, Kranken- und Unfallversicherung	104
II. Kreditinstitute	106
Die Sonderregelung nach § 19 Gew St DV	
VII. Kapitel:	109
Die Zinsen für Dauerschulden	
1. Zinsen	109
2. Umsatzprovisionen	109
3. Kreditprovisionen und Bereitstellungsprovisionen	110
4. Akzeptprovisionen und Bürgschaftsprovisionen	111
5. Damnum	112
6. Abzuführender Abwertungsgewinn bei Zinszahlungen für Dauer- schulden in ausländischer Währung	112
7. Andere Kreditnebenkosten	113
VIII. Kapitel:	115
Zusammenfassende Kritik der Rechtsprechung zum Begriff "Dauerschulden" - Lösungsvorschläge zum Dauerschuldproblem	
1. Die Kreditsicherung und ihre möglichen Auswirkungen auf die Beurteilung von Schulden als Dauerschulden	115
2. Der Grundsatz der Einzelbetrachtung der Schulden	121
3. Der Zusammenhang der Schulden mit Aktivposten der Bilanz und seine Bedeutung für die Prüfung des Dauerschuldcharakters	125

4. Die dauernde Verstärkung des Betriebskapitals durch kurzfristige Schulden	131
5. Die Auslegung von § 8, 1 und § 12, II, 1 GewStG hinsichtlich des Zeitmoments nach dem Wortlaut und dem Sinn und Zweck des Gesetzes	135
6. Die Folgerungen, de lege ferenda - Vorschläge	138
Literaturverzeichnis	145

V O R W O R T

In den letzten Jahren kam es in der Literatur zu einer heftigen Auseinandersetzung darüber, wann bzw. unter welchen Voraussetzungen Schulden nach § 12 Abs. 2 Ziff. 1 in Verbindung mit § 8 Ziff. 1 GewStG als sogenannte "Dauerschulden" bei Errechnung des Gewerbekapitals dem Einheitswert des Betriebes zuzurechnen sind. Ausgelöst wurde diese Diskussion hauptsächlich auch durch die Tatsache, dass von den Finanzbehörden in zunehmender Masse dazu übergegangen wurde, auch Steuerschulden und Rückstellungen für Steuerschulden unter Umständen als "Dauerschulden" zu behandeln. Wenn auch diese Frage in der Zwischenzeit durch ein Bundesfinanzhof-Urteil entschieden wurde, so ist damit wohl kaum das Problem "Dauerschulden" gelöst worden. Diese Aussage mag vielleicht überraschen, um so mehr, wenn man berücksichtigt, dass seit der reichseinheitlichen Regelung des Gewerbesteuergesetzes zum 1. 12. 1936 wohl über 60 Urteile des Reichsfinanzhofs und des Bundesfinanzhofs zur Frage der "Dauerschulden" nach § 12 Abs. 2 Ziff. 1 in Verbindung mit § 8 Ziff. 1 GewStG ergingen.

Aber gerade diese stattliche Anzahl von Entscheidungen kann Bedenken aufkommen lassen, ob die gesetzliche Umschreibung der dem Gewerbekapital zuzurechnenden Schulden überhaupt eine eindeutige Auslegung zulässt.

Wichtig erscheint vor allem die Untersuchung der Frage, inwieweit die Rechtsprechung bei der Auslegung des Dauerschuldbegriffes wirtschaftliche Gesichtspunkte berücksichtigt hat, und ob bei Berücksichtigung wirtschaftlicher Gesichtspunkte diese auch richtig gewürdigt und nicht zu stark vom "juristischen Denken" her beeinflusst worden sind; denn für weite Bereiche des Steuerrechts gilt bei Auslegung der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise; und es besteht wohl kein Zweifel darüber, dass es sich bei den "Dauerschulden" um einen wirtschaftlichen Begriff handelt, der nur eine wirtschaftliche Auslegung zulässt.

Bei der Behandlung des Themas wird zunächst auf den Gewerbeertrag und das Gewerbekapital als die beiden wichtigsten Besteuerungsgrundlagen in der Gewerbesteuer eingegangen. Dies ist insofern von Bedeutung, als neben der Festlegung des Steuergegenstandes besonders in den beiden genannten Besteuerungsgrundlagen der Objektcharakter der Gewerbesteuer zum Ausdruck kommt und eine klare Deutung des Dauerschuldbegriffes nur aus dem Objektcharakter der Gewerbesteuer möglich erscheint. Sodann wird das Ausmass der Mehrbelastung der Unternehmungen an Gewerbesteuer gezeigt, die eine Einordnung von Schulden unter die "Dauerschulden" mit sich bringt.

Eine Klärung des Dauerschuldbegriffes nach dem geltenden Recht macht es erforderlich, auch die der reichseinheitlichen Regelung vorangegangenen landesrechtlichen Bestimmungen darzustellen, da ihr Einfluss, vor allem der der Preussischen Gewerbesteuerverordnung, auf das heute geltende Recht unverkennbar ist. Wird doch vielfach zum Ausdruck gebracht, dass das heute geltende Gewerbe-

steuergesetz stark in Anlehnung an die Preussische Gewerbesteuerverordnung geschaffen wurde.

Es folgt in Kapitel IV eine Behandlung der einzelnen Tatbestandsmerkmale des Dauerschuldbegriffes, während in Kapitel V und VI gezeigt werden soll, inwieweit die Rechtsprechung bei Prüfung des Dauerschuldcharakters der verschiedenen Kreditformen die generellen Tatbestandsmerkmale auch wirklich berücksichtigt hat. Soweit erforderlich, wird bereits an dieser Stelle eine kritische Beurteilung dieser Rechtsprechung zu den einzelnen Kreditformen vorgenommen. Fragen, die das Gesamtproblem und seine Lösung betreffen, werden hier jedoch nur angeschnitten.

In Kapitel VII sollen Begriff und Probleme der "Dauerschuldzinsen" nach § 8 Ziff. 1 GewStG erörtert werden.

Das Schlusskapitel bietet eine zusammenfassende Kritik der Rechtsprechung zum Dauerschuldbegriff. Aus den angestellten Überlegungen leitet sich schliesslich ein Lösungsvorschlag für die künftige gewerbesteuerliche Regelung des Dauerschuldproblems ab.

EINLEITUNG

Die Gewerbesteuer ist ebenso wie die Grundsteuer eine sogenannte Sach- oder Realsteuer. Sie ist auf Grund der Realsteuerreform eine reine Gemeindesteuer geworden, d. h. ausschliesslich die Gemeinden sind berechtigt, eine Gewerbesteuer als Gemeindesteuer zu erheben (§ 1 GewStG). Das Gewerbesteuergesetz ordnet aber nicht an, dass die Gemeinden verpflichtet sind, eine Gewerbesteuer zu erheben, es eröffnet ihnen lediglich die Besteuerungsmöglichkeit, wobei jedoch eine freie Ausgestaltung der Gewerbesteuer den Gemeinden nicht gestattet ist 1).

Die Sach- oder Realsteuer "Gewerbesteuer" knüpft an das Bestehen eines Gewerbebetriebes an, wobei es gleichgültig ist, wem dieser Betrieb gehört und wem die Erträge aus diesem Betrieb zufließen. Hierin liegt das Unterscheidungsmerkmal zur Personensteuer, die an das Einkommen oder Vermögen einer Person anknüpft und dabei ihre Leistungsfähigkeit berücksichtigt.

Der Sachsteuercharakter der Gewerbesteuer zeigt sich in der Festlegung des Steuergegenstandes und in der Ausgestaltung der Besteuerungsgrundlagen.

Der Gewerbesteuer unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird. Unter Gewerbebetrieb ist hierbei ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes zu verstehen (vgl. im übrigen § 2 GewStG).

Die Besteuerungsgrundlagen für die Gewerbesteuer sind der Gewerbeertrag und das Gewerbekapital. Neben dem Gewerbeertrag und dem Gewerbekapital kann die Lohnsumme als Besteuerungsgrundlage gewählt werden. Doch bedarf es hierzu der Zustimmung durch die Landesregierung (§ 6 GewStG).

Die Besteuerungsgrundlage ist der Masstab, nach dem die Gewerbesteuer berechnet und festgesetzt wird. Bei einer Abstellung nur auf den Gewerbeertrag würde die Gewerbesteuer so konjunktur- und krisenempfindlich werden, dass in die Gemeindefinanzen eine beträchtliche Unsicherheit hineingetragen würde 2).

Die Lohnsumme als Besteuerungsgrundlage wird kumulativ neben den regelmässigen Besteuerungsgrundlagen, dem Gewerbeertrag und dem Gewerbekapital verwendet. Da die Dauerschulden und Dauerschuldzinsen wesentlicher Bestandteil des Gewerbekapitals und des Gewerbeertrages sind, soll im folgenden näher auf diese beiden Besteuerungsgrundlagen eingegangen werden, auch deshalb, weil in den beiden genannten Besteuerungsgrundlagen der Objektcharakter der Gewerbesteuer besonders zum Ausdruck kommt und eine Lösung des Dauerschuldproblems nur aus dem Objektcharakter der Gewerbesteuer möglich erscheint.

1) Blümich - Boyens - Steinbring "Gewerbesteuergesetz"
Berlin-Frankfurt 1953, S. 4

2) Blümich - Boyens - Steinbring a. a. O., S. 146

I. K A P I T E L

Gewerbeertrag und Gewerbekapital als Besteuerungsgrundlagen in der
Gewerbsteuer.

1. Der Gewerbeertrag

Gewerbeertrag ist der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum (§ 14 Abs. 2 GewStG) entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge (§ 7 GewStG) 1). Das Gesetz bringt also in dem zitierten Paragraphen keine Begriffsbestimmung, in der der Umfang und der Inhalt des Gewerbeertrages in allgemeiner Form festgelegt sind, sondern eine Vorschrift über die technische Durchführung der Ermittlung.

a) Der Gewinn nach Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz; seine Geltung für die Gewerbsteuer.

Ausgangswert für die Ermittlung des Gewerbeertrages ist nicht ohne weiteres der Gewinn, der der Einkommensteuer- oder der Körperschaftsteuerveranlagung zugrunde gelegt worden ist. Es bedarf der selbständigen Gewinnermittlung für die Gewerbsteuer. Gesetzesvorschriften, Durchführungsbestimmungen und Verwaltungsanordnungen, deren Geltung sich entweder auf die Einkommensteuer beschränkt oder die nach Lage der Sache bei der Gewerbsteuer nicht angewendet werden können, müssen ausser Betracht bleiben (GewStR A39 Abs. 1) 2).

1) Gewerbsteuergesetz in der Fassung vom 18. Nov. 1958 BGBl I, S. 616

2) Nach H. Muthling (Gewerbsteuergesetz, München-Berlin 1954, S. 339) sind bei der Ermittlung des Gewinns für Zwecke der Gewerbsteuer insbesondere folgende Vorschriften nicht zu beachten:

a) "§ 16 Abs. 1 EStG betreff Veräußerung des Betriebs, und zwar auch dann, soweit die Veräußerung eines Teilbetriebs oder des Anteils eines Gesellschafters in Betracht kommt. Dies gilt für den Veräußerungsgewinn und den Veräußerungsverlust (RFH in RStBl 41, 291). Bei Kapitalgesellschaften gehört der Veräußerungsgewinn zum steuerpflichtigen Gewerbeertrag (RFH in RStBl 40, 476 und 42, 274). Bei Körperschaftsteuerpflichtigen, die keine Kapitalgesellschaften sind, gehört der Veräußerungsgewinn dagegen nicht zum steuerpflichtigen Gewerbeertrag (RFH in RStBl 40, 667)".

b) "§ 17 EStG betreff Veräußerung wesentlicher Beteiligungen, weil diese Vorschrift nur anwendbar ist, wenn die Beteiligungen nicht zu einem Betriebsvermögen gehören".

In der Regel wird jedoch der für die Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer massgebende Gewinn mit dem für die Ermittlung des Gewerbeertrages festzustellenden übereinstimmen. Eine rechtliche Bindung besteht aber nicht (GewStR Abschn. 39).

b) Die Hinzurechnungen

Dem Gewinn aus Gewerbebetrieb werden die in § 8 GewStG in neun Punkten abgehandelten Beträge wieder hinzugesetzt, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind. Diese Hinzurechnungen sind also nur Rückrechnungen von Absetzungen, die bei der Ermittlung des Gewinns vorgenommen wurden.

1) Zinsen auf Dauerschulden.

Nach § 8 Ziff. 1 GewStG sind Zinsen auf Schulden dem Gewerbeertrag zuzuzählen, wenn diese wirtschaftlich mit der Gründung oder dem Erwerb des Betriebes (Teilbetriebes) oder eines Anteils am Betrieb oder mit einer Erweiterung oder Verbesserung des Betriebes zusammenhängen oder der nicht nur vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals dienen.

Nach dieser Regelung gehören also Zinsen auf "laufende Schulden", die nicht selten in ihrer Summe einen bedeutenden Betrag ausmachen, nicht zum Gewerbeertrag.

2) Renten und dauernde Lasten

Hinzurechnungspflichtig sind Renten und dauernde Lasten, die wirtschaftlich mit der Gründung oder dem Erwerb des Betriebes (Teilbetriebes) oder eines Anteils am Betrieb zusammenhängen. Das gilt nicht, wenn diese beim Empfänger zur Steuer nach dem Gewerbeertrag heranzuziehen sind (§ 8 Ziff. 2 GewStG).

Renten sind hierbei regelmässig wiederkehrende Bezüge in Geld oder sonstigen vertretbaren Sachen, die für eine gewisse Zeitdauer auf Grund eines Stammrechts gewährt werden, auf die der Rentenberechtigte, ohne dass ihm eine Kapitalforderung gegenübersteht, aus einem besonderen Verpflichtungsgrund einen Rechtsanspruch besitzt 1). Dauernde Lasten sind solche Verpflichtungen, die dauernd auf einem Grundstück ruhen oder dauernd einer Person anhaften. Danach gehören zu den Renten und dauernden Lasten auch die Erbbaulast 2), Versorgungsrenten 3) und Pensionsverpflichtungen 4) (GewStR Abschn. 52).

Fortsetzung der Fussnote 2 von Seite 4:

c) "§ 24 EStG betreff Entschädigungen etc., es sei denn, dass die dort bezeichneten Einkünfte innerhalb eines Gewerbebetriebes anfallen."

1) RFH in RStBl 1929 S. 326

2) RFH U. v. 10.10.1939 RStBl 1940 S. 357

3) RFH U. v. 7.2.1940 RStBl 1940 S. 461

4) RFH U. v. 9.4.1940 RStBl 1940 S. 621

Bemerkenswert ist, dass Dauerschulden und Dauerschuldzinsen in jedem Fall hinzuzurechnen sind (gleichgültig, ob sie im Errichtungs- oder Umsatzzeitraum begründet wurden), während Renten und dauernde Lasten nur dann hinzurechnungspflichtig sind, wenn sie mit der Gründung oder dem Erwerb des Betriebes oder eines Anteils am Betrieb zusammenhängen. Die im laufenden Geschäft begründeten Renten und dauernden Lasten scheiden für die Hinzurechnung aus 1) (GewStR Abschn. 52 Abs. 1). Dabei darf nicht übersehen werden, dass alle Renten und dauernden Lasten zu einem Teil als Zinsen zu betrachten sind (jener Teil, um den die Summe der Zahlungen grösser ist als die Summe der Barwerte bei der Übernahme der Verpflichtung), wenn auch der Zinsanteil nicht immer leicht zu ermitteln ist. Handelt es sich also um Rentenzahlungen, deren Verpflichtungen im laufenden Geschäft entstanden sind, so sind auch die darin enthaltenen Zinsanteile, bei denen kein wesensmässiger Unterschied zu jenen Zinsen nach § 8 Ziff. 1 GewSt besteht, nicht hinzurechnungspflichtig.

Beachtlich ist weiterhin die Regelung, wonach Renten und dauernde Lasten nicht hinzurechnungspflichtig sind, wenn die Beträge beim Empfänger zur Steuer nach dem Gewerbeertrag heranzuziehen sind. Ein solches Verbot der Hinzurechnung fehlt bei der Regelung der Dauerschuldzinsen nach § 8 Ziff. 1 GewStG. Sie werden demnach beim Leistenden wie beim Empfänger im Gewerbeertrag erfasst. Allerdings ist hier zu berücksichtigen, dass durch die Hinzufügung von Ziff. 6 zu § 9 GewStG die zweifache Besteuerung durch die Gewerbesteuer zu einem Teil vermieden wird und des weiteren als Gläubiger für die Dauerschulden und damit als Empfänger der Dauerschuldzinsen in der Regel Kreditinstitute in Frage kommen, die einer Sonderregelung unterliegen, wonach die Erfassung der Zinserträge vom Gewerbeertrag ausgeschlossen ist (vgl. Kap. VI). Eine zweimalige Besteuerung der Zinsen dürfte danach also nur in Ausnahmefällen in Betracht kommen. Dennoch ist ein Grund für die unterschiedliche Behandlung von Renten und dauernden Lasten auf der einen Seite und Dauerschuldzinsen auf der anderen Seite nicht ersichtlich.

Aus dem Objektcharakter der Gewerbesteuer als der Grundlage für die Hinzurechnungen könnte man annehmen, dass in beiden Ziffern (§ 8 Ziff. 1 und 2 GewStG), gleichgültig in welcher Weise, Regelungen im gleichen Sinne hätten getroffen werden müssen.

3) Bezüge des stillen Gesellschafters.

Nach § 8 Ziff. 3 GewStG sind die Bezüge des stillen Gesellschafters, gleichgültig ob Gewinnanteile oder Gehälter und Vergütungen aller Art (einschl. Pensionen und Zuführungen zu Pensionsrückstellungen), für seine und seiner Ehefrau

1) RFH U. v. 10.10.1939 RStBl 1940 S. 357

U. v. 9. 4. 1940 RStBl 1940 S. 621

U. v. 1.10.1940 RStBl 1941 S. 36

Beschäftigung dem Gewinn hinzuzurechnen. Gemeint ist hier nur der typische stille Gesellschafter, also jener stille Gesellschafter, der am Gewinn bzw. an Gewinn und Verlust beteiligt ist. Denn der atypische stille Gesellschafter, der auch am Geschäftsvermögen beteiligt ist, gilt nach der Rechtsprechung als Mitunternehmer 1), mit der Folge, dass seine Bezüge bereits zum einkommensteuerlichen Gewinn rechnen und damit von vornherein im Gewerbeertrag enthalten sind.

§ 8 Ziff. 3 setzt nicht die Beteiligung an einem Handelsgewerbe voraus. Es genügt die Beteiligung an einem Gewerbe, d.h. es ist gleichgültig, ob der Inhaber des Gewerbes im Handelsregister eingetragen ist oder nicht 2). Die Hinzurechnungspflicht entfällt, wenn der stille Gesellschafter ein Angestellter ist und nur mit einer geringen Vermögenseinlage beteiligt ist (GewStR 1958 Abschn. 53 Abs. 1). Wie bei § 8 Ziff. 2 GewStG unterbleibt eine Hinzurechnung, wenn die Beträge beim Empfänger zur Steuer nach dem Gewerbeertrag heranzuziehen sind (§ 8 Ziff. 3 GewStG).

Gegen die Hinzurechnung der Gewinnanteile der typischen stillen Gesellschafter zum Gewerbeertrag ist nichts einzuwenden, da sie als Ertrag des im Betrieb arbeitenden Kapitals anzusehen sind. Was allerdings die Hinzurechnung der Gehälter und sonstigen Vergütungen des stillen Gesellschafters anbetrifft, so könnten berechnete Zweifel bestehen, ob dies noch dem Charakter der Gewerbesteuer als Objektsteuer entspricht.

4) Bezüge des Komplementärs einer KGaA

Der Komplementär einer KGaA ist einkommensteuerrechtlich dem Mitunternehmer einer Personengesellschaft gleichgestellt, denn er hat nach § 15 Ziff. 3 EStG seine Bezüge als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu versteuern. Die genannten Bezüge sind jedoch nach § 11 Ziff. 3 KStG bei der Körperschaftsteuer als Betriebsausgaben zugelassen, deshalb müssen sie, nach § 8 Ziff. 4 GewStG als zum Gewerbeertrag der KGaA gehörig, dem Gewinn wieder zugerechnet werden 3).

Es handelt sich hierbei um die Gewinnanteile, die der Gesellschafter auf die nicht auf das Grundkapital gemachten Einlagen erhalten hat, sowie um Vergütungen für Geschäftsführung, Gehälter (Ruhegehälter) und sonstige Vergütungen einschl. jener für die Beschäftigung von Ehegatten (§ 8 Ziff. 4 GewStG). Gewinnanteile auf das Grundkapital fallen nicht hierunter, da sie vom körperschaftsteuerlichen Gewinn nicht abgezogen werden.

Soweit es sich bei den in Betracht kommenden Beträgen um Arbeitsentgelt

1) Vgl. Blümich-Boyens-Steinbring a. a. O. S. 360

Hinweis auf RFH U. v. 29. 10. 1926 Bd. 19, S. 336 und

U. v. 17. 7. 1935 Bd. 38, S. 168

2) RFH U. v. 16. 3. 1938 RStBl 1938 S. 556

3) Blümich - Boyens - Steinbring a. a. O. S. 363

handelt, (ein Masstab hierfür bietet sich etwa im kalkulatorischen Unternehmerlohn an) lassen sich aus dem Objektcharakter der Gewerbesteuer heraus die gleichen Einwände gegen die Hinzurechnung machen wie zu § 8 Ziff. 3 GewStG.

5) Bezüge der Ehegatten von Unternehmern und Mitunternehmern

§ 8 Ziff. 5 bestimmt die Hinzurechnung von Gehältern und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für eine Beschäftigung des Ehegatten des Unternehmers oder Mitunternehmers im Betrieb gewährt werden.

In den Fällen, in denen ein Dienstverhältnis zwischen Ehegatten einkommensteuerrechtlich nicht anerkannt wird, sind Gehälter an den Ehegatten eines Unternehmers (Mitunternehmers), bei dem der Ermittlung des Gewerbeertrages zugrunde zu legenden Gewinn nicht in Abzug gebracht, so dass der Vorschrift des § 8 Ziff. 5 GewStG bereits bei der Gewinnermittlung Rechnung getragen ist (GewStR Abschn. 55 Abs. 2).

Nachdem es sich bei den Hinzurechnungen um Arbeitsentgelte handelt, gelten die gleichen Einwände, wie sie bereits zu § 8 Ziff. 3 und 4 GewStG angebracht wurden.

6) Bezüge wesentlich Beteiligter

Nach § 18 der GewStDV 1956 ist eine Person wesentlich beteiligt, wenn sie allein oder zusammen mit ihren Angehörigen (§ 10 StAnpG) zu mehr als einem Viertel beteiligt ist. Das verdeckte Stammkapital ist hierbei nicht mit zu berücksichtigen 1). Die Bezüge des Ehegatten eines wesentlich Beteiligten sind ebenfalls hinzuzurechnen, und zwar auch dann, wenn der im Betrieb beschäftigte Ehegatte des wesentlich Beteiligten selbst nicht beteiligt ist. Auf der anderen Seite sind die Bezüge von Angehörigen eines wesentlich Beteiligten, die in der Kapitalgesellschaft beschäftigt sind, ohne selbst beteiligt zu sein, dem Gewinn nicht zuzurechnen (GewStR 1958 Abschn. 54 Abs. 1).

Eine Beschäftigung im Betrieb liegt nur vor, wenn der Empfänger der Vergütung irgendwie in den Organismus des Betriebes eingeordnet ist (Geschäftsführer, Vorstandsmitglied etc.). Bei einer nur beratenden Tätigkeit (z.B. als Rechtsanwalt) liegt eine solche Einordnung nicht vor (GewStR 1958 Abschn. 53 Abs. 4) 2).

Die Voraussetzungen bezüglich der wesentlichen Beteiligung sind bereits dann erfüllt, wenn diese irgendwann während des Erhebungszeitraumes bestanden hat (GewStR 1958 Abschn. 53 Abs. 2).

Auch unter dieser Ziffer werden, dem Sinn der Gewerbesteuer als Objektsteuer widersprechend, Arbeitsentgelte dem Gewerbeertrag hinzugerechnet.

7) Miet- und Pachtzinsen

Ziel der Gewerbesteuer als Objektsteuer ist es, die mit Fremdkapital arbei-

1) Blümich - Boyens - Steinbring a.a.O. S. 364

2) RFH U. v. 23. 4. 1940 RStBl 1940 S. 556

tenden Betriebe den mit Eigenkapital ausgestatteten gleichzustellen. Hieraus folgt die Hinzurechnung jenes Ertrages, der auf die dem Betrieb dienenden gemieteten oder gepachteten beweglichen Anlagegüter entfällt. Das Gesetz fordert dabei nur die Einrechnung der Hälfte der Miet- und Pachtzinsen für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, weil es von der Annahme ausgeht, dass nur die Hälfte des genannten Betrages den Reinertrag aus den gemieteten oder gepachteten Wirtschaftsgütern darstellt 1). Hierbei kommen nur Leistungen für die Wirtschaftsgüter in Betracht, die nicht in Grundbesitz bestehen. Zum Grundbesitz in diesem Sinne gehören auch das Erbbaurecht und Gebäude, die auf fremdem Grund und Boden errichtet sind, selbst wenn sie nach bürgerlichem Recht wesentliche Bestandteile des Grund und Bodens geworden sind (GewStR 1958 A 57 Abs. 1) 2). Im übrigen ist für die Abgrenzung der Betriebsvorrichtungen vom Grundvermögen die Verkehrsauffassung massgebend 3).

Ist der Pächter einer gewerblichen Betriebseinrichtung dem Verpächter gegenüber verpflichtet, zur Abgeltung der Abnutzung eine Erneuerungsrücklage zu bilden, so sind die dieser Rücklage zugeführten Beträge Teil des Pachtzinses (GewStR 1958 A 57 Abs. 5) 4). Soweit die Miet- und Pachtzinsen beim Empfänger zur Gewerbesteuer nach dem Gewerbeertrag heranzuziehen sind, kommt eine Hinzurechnung nicht in Frage, "es sei denn, dass ein Betrieb oder ein Teilbetrieb vermietet oder verpachtet wird und der Jahresbetrag der Miet- oder Pachtzinsen DM 250.000, -- übersteigt" (§ 8 Ziff. 7 GewStG 5)).

8) Anteile am Verlust von Personengesellschaften

Ist ein Gewerbebetrieb, gleichgültig welcher Rechtsform, an einer Gesellschaft beteiligt, bei der die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind, so beeinflusst das Ergebnis dieser Personengesellschaft den Gewinn des beteiligten Unternehmens. Da aber dieses Ergebnis der betreffenden Personengesellschaft schon bei Errechnung ihres Gewerbeertrages zugrunde gelegt ist, muss also ein eventueller Verlust dem Gewinn des beteiligten Unternehmens hinzuge-rechnet werden (§ 8 Ziff. 8 GewStG). Nachdem auch ein eventueller Gewinn der Personengesellschaft nach § 9 Ziff. 2 GewStG und die Beteiligung selbst nach § 12 Abs. 3 Ziff. 2 GewStG ausgeschieden werden, bleibt also die Beteiligung

1) Hans Muthling "Gewerbesteuer-gesetz" München-Berlin 1954 S. 335

2) Hinweis auf die §§ 50 ff BewG wegen des Erbbaurechts Hinweis auf A 52 Abs. 2 GewStR 1958.

3) Blümich-Boyens-Steinbring a. a. O. S. 369 und Rd Erl. des RdF v. 4.5.1940 (RStBl 1940 S. 497).

4) vgl. RFH in RStBl 1941 S. 292 und die Ausführungen in V. Kap.II 2c (Rückstellungen für Substanzerhaltungsverpflichtung).

5) ... in der Fassung vom 30. Juli 1960, BGBl I S. 616, sowie des Steueränderungsgesetzes 1961 vom 13. Juli 1961, BGBl I S. 981.

eines Gewerbebetriebes an einer Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind, ohne jede Auswirkung auf die Gewerbesteuer des beteiligten Unternehmens 1).

9) Spenden der Körperschaften

Nach § 11 Ziff. 5 KöStG sind Spenden zur Förderung mildtätiger, kirchlicher, religiöser, wissenschaftlicher und staatspolitischer Zwecke und der als besonders förderungswürdig anerkannten gemeinnützigen Zwecke bei Ermittlung des Einkommens mit bestimmten Höchstbeträgen abzugsfähig. Da bei der Gewerbesteuer nur Spenden für wissenschaftliche Zwecke begünstigt sein sollen und damit nur diese abzugsfähig sind, müssen die übrigen Spenden nach § 8 Ziff. 9 GewStG bei Ermittlung des Gewerbeertrages von Körperschaften dem Gewinn wieder zugerechnet werden. Die Ausnahmebehandlung der Spenden für wissenschaftliche Zwecke steht selbstverständlich nicht im geringsten Zusammenhang mit dem Objektcharakter der Gewerbesteuer, sondern soll lediglich im Hinblick auf die volkswirtschaftliche Bedeutung der Forschung Spenden für diese Zwecke steuerlich besonders fördern (vgl. GewStR 1951 A 64).

c) Die Kürzungen

Die Summe aus Gewinn und Hinzurechnungen ist um folgende in § 9 GewStG in sechs Ziffern aufgeführten Beträge zu kürzen.

1) Erträge aus Grundbesitz

Was nach dem Realsteuerprinzip schon von der Grundsteuer erfasst ist, soll nicht noch einmal zur Gewerbesteuer herangezogen werden. Dieser Gedanke, eine zweifache Erfassung desselben Steuergutes (einmal von der Grundsteuer und einmal von der Gewerbesteuer) zu vermeiden, kommt in der Kürzung nach § 9 Ziff. 1 zum Ausdruck, denn auch soweit Grundbesitz zum Betriebsvermögen gehört, unterliegt es der Grundsteuer. Die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen im Sinne des Einkommensteuergesetzes hat aber zur Folge, dass seine Nutzungen im Gewinn des Betriebes enthalten sind. Da die auf den Grundbesitz entfallenden "Reinerträge" nur schwer festzustellen sind, benutzt das Gesetz zu ihrer Ermittlung einen Pauschalsatz. Danach beträgt die Kürzung nach § 9 Ziff. 1 3 % des Einheitswertes des zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden Grundbesitzes (§ 9 Ziff. 1 GewStG) 2).

2) Gewinnanteile an Personengesellschaften

Die Kürzung um die Anteile am Gewinn einer oHG, einer KG oder einer anderen Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Gewerbebetriebes anzusehen sind, entspricht der Hinzurechnung des

1) Vgl. auch Blümich-Boyens-Steinbring a. a. O. S. 372

2) Vgl. auch H. Mülthling, a. a. O., S. 343

Verlustes der genannten Gesellschaften nach § 8 Ziff. 8 GewStG. Der Zweck dieser Hinzurechnung liegt in der Vermeidung einer zweifachen Besteuerung durch die Gewerbesteuer. Die Kürzung erfolgt selbstverständlich nur, wenn die Gewinnanteile bei Ermittlung des Gewinns angesetzt worden sind.

3) **Teilertrag einer ausländischen Betriebsstätte**

Unternehmungen, die unbeschränkt einkommen- bzw. körperschaftsteuerpflichtig sind, ermitteln ihren Gewinn für das gesamte Unternehmen einschliesslich der ausländischen Betriebsstätten ¹⁾. Nach § 2 Abs. 1 GewStG unterliegt jedoch nur der im Inland gelegene Gewerbebetrieb der Gewerbesteuer. Hieraus folgt die Kürzung nach § 9 Ziff. 3 GewStG um jenen Teil des Gewerbeertrags eines inländischen Unternehmens, der auf eine nicht im Inland gelegene Betriebsstätte entfällt.

4) **Miet- und Pachtzinsen**

Nach § 8 Ziff. 7 GewStG sind unter bestimmten Voraussetzungen die Miet- und Pachtzinsen bei Ermittlung des Gewerbeertrages des Mieters oder Pächters dem Gewinn hinzuzurechnen, auch wenn die genannten Beträge beim Empfänger zum Gewinn aus Gewerbebetrieb gehören. Um hier eine zweifache Besteuerung desselben Steuergutes zu vermeiden, sind die beim Mieter oder Pächter hinzugerechneten Beträge bei der Ermittlung des Gewerbeertrages des Vermieters oder Verpächters zu kürzen (GewStR 1958 Abschn. 63 Abs. 1).

5) **Spenden für wissenschaftliche Zwecke**

Sämtliche Spenden nach § 10 b EStG berühren als Sonderausgaben nicht den Gewinn und damit nicht den Gewerbeertrag des Gewerbebetriebes. Bei Spenden für wissenschaftliche Zwecke gilt jedoch eine Sonderregelung. Sie sind nach § 9 Ziff. 5 insoweit beim Gewerbeertrag der Personengesellschaften abzugsfähig, als sie nach § 10 b EStG als Sonderausgaben abgezogen werden können. Dabei ist der Abzug nur zulässig, wenn die Beträge dem Gewerbebetrieb des Einzelunternehmers oder der Personengesellschaft entnommen worden sind (GewStR 1958 Abschn. 64). § 9 Ziff. 5 mit seiner Geltung für Personengesellschaften und Einzelkaufleute ist somit die Gegenvorschrift zu § 8 Ziff. 9 Gewerbesteuergesetz, die nur für Körperschaften gilt. Beide Paragraphen bezwecken die Regelung der Abzugsfähigkeit der Spenden für wissenschaftliche Zwecke bei Errechnung des Gewerbeertrages (vgl. auch: Hinzurechnungen Ziff. 9).

6) **Zinsen für festverzinsliche Wertpapiere**

Nach § 9 Ziff. 6 sind neuerdings auch die Zinsen aus den in § 43 Abs. 1 Ziff. 3 - 5 EStG bezeichneten festverzinslichen Wertpapieren abzugsfähig, bei denen die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben worden ist. Diese Vorschrift beseitigt bis zu einem gewissen Grade die

1) Vgl. Blümich-Boyens-Steinbring, S. 378

doppelte Erfassung der Zinsen für Dauerschulden im Gewerbeertrag des Schuldners und des Gläubigers.

Hinsichtlich der Hinzurechnungen nach § 8 GewStG und der Kürzungen nach § 9 GewStG kann zusammengefasst festgestellt werden:

Die Hinzurechnungen der Schuldzinsen (§ 8 Ziff. 1), der Renten und dauernden Lasten (§ 8 Ziff. 2) und der Miet- und Pachtzinsen (§ 8 Ziff. 7), sowie die Kürzungen um gewisse Zinserträge (§ 9 Ziff. 6) und evtl. um die Miet- und Pachtzinsen zur Vermeidung einer zweifachen Besteuerung desselben Steuergutes können durchaus als im Einklang mit dem Objektcharakter der Gewerbesteuer bezeichnet werden; wenn auch die zum Teil abweichenden Regelungen bei den Renten und dauernden Lasten im Vergleich zu den Bestimmungen über die Schuldzinsen unverständlich erscheinen.

Keine Einwände können gegen die weiteren Bestimmungen zur Vermeidung einer zweifachen Besteuerung desselben Steuergutes erhoben werden (§ 8 Ziff. 8: Verlustanteile bei Personengesellschaften, § 9 Ziff. 1: Erträge aus Grundbesitz, § 9 Ziff. 2: Gewinnanteile bei Personengesellschaften und die Regelung in § 9 Ziff. 3, betreffend Gewerbeertrag ausländischer Betriebsstätten).

Was die Abzugsfähigkeit der Spenden für wissenschaftliche Zwecke anbelangt (§ 8 Ziff. 9 und § 9 Ziff. 5), so wurde bereits dazu Stellung genommen. Sie stellt eine Sonderregelung dar und entspricht nicht dem Wesen der Gewerbesteuer als Objektsteuer. Das gleiche muss allerdings auch bezüglich der Hinzurechnung von Arbeitsentgelten nach § 8 Ziff. 3-6 gesagt werden 1). Heisst es doch in der Begründung zum Gewerbesteuergesetz 2) über den Gewerbeertrag, er stelle die Nutzungen des gesamten im Unternehmen arbeitenden Kapitals dar und, so möchte man hinzufügen, nicht auch einzelner, bestimmter Arbeitskräfte. Freilich finden die Arbeitsentgelte auch Berücksichtigung, allerdings in der Lohnsummensteuer, die aber dann neben dem Gewerbeertrag als weitere Besteuerungsgrundlage herangezogen werden kann. Die Hinzurechnung von Arbeitsentgelten zum Gewerbeertrag dürfte deshalb einen Widerspruch zum Objektcharakter der Gewerbesteuer darstellen.

2. Das Gewerbekapital

"Als Gewerbekapital gilt der Einheitswert des gewerblichen Betriebs im Sinne des Bewertungsgesetzes mit den aus den Absätzen 2-4 des § 12 GewStG sich ergebenden Änderungen" (§ 12 Abs. 1 GewStG). Das Gesetz gibt also wie beim Gewerbeertrag keine Begriffsbestimmung des Gewerbekapitals, sondern schreibt nur vor, wie es zu ermitteln ist.

1) vgl. auch W. Koch "Die Besteuerungsgrundlagen in der Gewerbesteuer", Köln 1939, S. 138 f.

2) RStBl 1937, S. 695

a) Der Einheitswert; seine Geltung für die Gewerbesteuer

Bei der Ermittlung des Gewerbekapitals wird vom Einheitswert des gewerblichen Betriebes ausgegangen. Zur Ermittlung des Einheitswerts des gewerblichen Betriebes sind vom (Betriebs-) Rohvermögen diejenigen Schulden 1) abzuziehen, die mit der Gesamtheit oder mit einzelnen Teilen des gewerblichen Betriebes in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (§ 62 Abs. 1 BewG).

Dabei liegt für das Gewerbekapital eine unmittelbare Bindung an den Einheitswert des gewerblichen Betriebes vor (vgl. § 218 AO). So muss der Steuermessbescheid (§ 14 GewStG) von Amts wegen durch einen neuen Bescheid ersetzt werden, wenn die im Einheitswertbescheid enthaltene Feststellung des massgebenden Einheitswerts durch Rechtsmittelentscheidungen etc. geändert ist 2).

b) Die Hinzurechnungen

Dem Einheitswert des gewerblichen Betriebes werden folgende Beträge wieder hinzugerechnet, soweit sie bei der Feststellung des Einheitswertes abgezogen worden sind:

1) Die Verbindlichkeiten, die den Schuldzinsen, den Renten und dauernden Lasten und den Gewinnanteilen im Sinne des § 8 Ziff. 1-3 entsprechen. (Vgl. hierzu die Ausführungen über die Hinzurechnungen nach § 8 Ziff. 1-3 bei Ermittlung des Gewerbeertrages).

Bei der Hinzurechnung handelt es sich nicht um die gleichen Verbindlichkeiten, auf die sich die im Gewerbeertrag desselben Jahres enthaltenen Schuldzinsen etc. beziehen, sondern um Verbindlichkeiten gleicher Art. Denn als "Dauerschuldzinsen" sind bei Ermittlung des Gewerbeertrags die im Bemessungszeitraum tatsächlich gezahlten Beträge hinzuzurechnen. Als Dauerschulden sind bei Ermittlung des Gewerbekapitals dagegen die Beträge hinzuzurechnen, die bei der Einheitswertfeststellung abgezogen wurden und als Dauerschulden anzusehen waren (GewStR Abschn. 76 Abs. 1).

"Änderungen in der Höhe der Dauerschulden, die seit der letzten Einheitswertfeststellung eingetreten sind, bleiben für die Ermittlung des Gewerbekapitals solange unberücksichtigt, bis ein neuer massgebender Einheitswert des gewerblichen Betriebes festgestellt worden ist" (GewStR Abschn. 76 Abs. 1) 3). Daneben sind auch unverzinsliche Dauerschulden dem Einheitswert des gewerblichen Betriebes wieder hinzuzurechnen 4). Im Gegensatz zu den Renten und dauernden

1) Näheres über die absetzbaren Schulden, vgl. in Kap. IV 3

2) Die Rechtslage ist also bei der Gewerbekapitalsteuer wesentlich anders als bei der Gewerbeertragsteuer

3) RFH U. v. 11. 10. 1938 RStBl 1939 S. 89

4) RFH U. v. 2. 9. 1939 in GWStRK III 563

Lasten fehlt eine Vorschrift zur Vermeidung einer zweifachen Besteuerung der Schulden, d.h. die Hinzurechnung hat auch dann zu erfolgen, wenn die Beträge bei dem Gläubiger zu dessen Gewerbekapital rechnen. Infolge der Sonderregelung für Kreditinstitute wird jedoch die zweifache Besteuerung vermieden, soweit ein Kreditinstitut am Kreditverhältnis beteiligt ist (vgl. Kap. VI).

Bei den Renten und dauernden Lasten ist, wie bereits erläutert, unverständlich, warum nur jene Beträge hinzurechnungspflichtig sein sollen, die mit der Gründung oder dem Erwerb, nicht dagegen zum Beispiel jene, die mit einer Erweiterung des Betriebes zusammenhängen, wo doch bei den "Dauerschulden" diese Einengung nicht gemacht wird ¹⁾. Im übrigen unterbleibt, wiederum abweichend von der Regelung für die Dauerschulden, die Hinzurechnung, wenn die betreffenden Beträge zum Gewerbekapital des Empfängers zu zählen sind.

Bezüglich der Gewinnanteile der stillen Gesellschafter vergleiche die Ausführungen zu den Hinzurechnungen nach § 8 Ziff. 3 GewStG bei Errechnung des Gewerbeertrages.

2) Dem Einheitswert werden weiterhin hinzugerechnet "die Werte (Teilwerte) der nicht in Grundbesitz bestehenden Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb dienen, aber im Eigentum eines Mitunternehmers oder eines Dritten stehen, soweit sie nicht im Einheitswert des gewerblichen Betriebes enthalten sind. Das gilt nicht, wenn die Wirtschaftsgüter zum Gewerbekapital des Vermieters oder Verpächters gehören, es sei denn, dass ein Betrieb oder ein Teilbetrieb vermietet oder verpachtet wird und die im Gewerbekapital des Vermieters oder Verpächters enthaltenen Werte (Teilwerte) der überlassenen Wirtschaftsgüter des Betriebes (Teilbetriebes) 2,5 Millionen Deutsche Mark übersteigen. Massgebend ist dabei jeweils die Summe der Werte der Wirtschaftsgüter, die ein Vermieter oder Verpächter dem Mieter oder Pächter zur Benutzung in den Betriebsstätten eines Gemeindebezirks überlassen hat" (§ 12 Abs. 2 Ziff. 2 GewStG) 2).

c) Die Kürzungen

Die Summe des Einheitswerts des gewerblichen Betriebes und der Hinzurechnungen wird gekürzt um

- 1) die Summe der Einheitswerte, mit denen die Betriebsgrundstücke in dem Einheitswert des gewerblichen Betriebes enthalten sind (§ 12 Abs. 3 Ziff. 1 GewStG),
- 2) den Wert (Teilwert) einer zum Gewerbekapital gehörenden Beteiligung an einer offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft oder einer anderen Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer)

1) Vgl. Blümich-Boyens-Steinbring a.a.O., S. 360

2) ... in der Fassung vom 30. Juli 1960, BGBl I S. 616, sowie des Steueränderungsgesetzes 1961 vom 13. Juli 1961, BGBl I S. 981

des Gewerbebetriebs anzusehen sind (§ 12 Abs. 3 Ziff. 2 GewStG),

3) die nach Abs. 2 Ziff. 2 dem Gewerbekapital eines andern hinzugerechneten Werte (Teilwerte), soweit sie im Einheitswert des gewerblichen Betriebs des Eigentümers enthalten sind.

Die Kürzungen wollen vermeiden, dass die Werte entweder von der Grundsteuer und der Gewerbesteuer (Ziff. 1) oder zweimal von der Gewerbesteuer (Ziff. 2 und 3) erfasst werden.

Weiterhin sind beim Gewerbekapital nicht zu berücksichtigen:

- 1) das Gewerbekapital von Betriebsstätten, die das Unternehmen im Ausland unterhält (§ 12 Abs. 4 Ziff. 1)
- 2) das Gewerbekapital, das auf Betriebsstätten entfällt, die sich ausserhalb des Geltungsbereiches des Grundbesitzes in einem zum Inland gehörenden Gebiet befinden, in dem Betriebsstätten von Unternehmungen mit Geschäftsleitung im Geltungsbereich des Grundgesetzes wie selbständige Unternehmen zur Gewerbesteuer herangezogen werden (§ 12 Abs. 4 Ziff. 2 mit Hinweis auf § 2 Abs. 5 Satz 1 GewStG).

Zusammenfassend kann festgestellt werden: Steuerobjekt bei der Gewerbesteuer ist der einzelne Gewerbebetrieb. Demzufolge ist nicht nur das den Betriebsinhabern zuzuordnende, sondern das gesamte im Betrieb arbeitende "Kapital" 1) der Steuer zu unterwerfen 2). Ob ein Gewerbebetrieb mit Eigenkapital (vom Unternehmer stammend) oder mit Fremdkapital (von dritter Seite stammend) arbeitet, soll auf die Besteuerung ohne Einfluss sein 3). Wollte man auf die Verschuldung des Gewerbebetriebes Rücksicht nehmen, so würde zweifellos für die Betriebsinhaber ein Anreiz geschaffen, Schulden zu Lasten des Gewerbebetriebes aufzunehmen. Aus diesem Grunde werden die bei Feststellung des Einheitswerts abgezogenen Schulden und unter bestimmten Voraussetzungen die Wirtschaftsgüter, die dem Gewerbebetrieb dienen, aber im Eigentum Dritter stehen und deshalb in die Einheitswertermittlung gar nicht einbezogen wurden, dem Einheitswert hinzuge-rechnet. Sind letztere der Gewerbekapitalsteuer des Mieters oder Pächters unterworfen, so werden die Beträge genauso wie alle übrigen Kürzungen zur Vermeidung einer zweifachen Besteuerung durch die Gewerbesteuer beim Vermieter oder Verpächter abgesetzt.

Die mit Abstand wichtigste Grösse bei den Hinzurechnungen und damit die wesentliche Grösse, um vom Einheitswert zum Gewerbekapital zu gelangen, stellen die Schulden dar. Und gerade hier ergeben sich die grössten Schwierigkeiten aus der Tatsache, dass nicht die Hinzurechnung aller Schulden gefordert wird,

1) Über den Begriff Kapital und Betriebskapital vgl. Kap. IV 2 a

2) Ringelmann-Freudling "Gewerbsteuergesetz", München-Berlin 1937 S. 297

3) Blümich-Boyens-Steinbring a.a.O., S. 396

sondern nur eine Hinzurechnung insoweit, als die Schulden der nicht nur vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals dienen. Dieser Wortlaut des § 12 Abs. 2 Ziff. 1 in Verbindung mit § 8 Ziff. 1 GewStG mag zunächst recht einfach klingen. Er stellt aber tatsächlich den strittigsten Punkt des gesamten Gewerbesteuergesetzes dar. Aus dem eben Dargelegten ist weiterhin klar geworden, dass eine richtige Erfassung der hinzurechnungspflichtigen Schulden, also eine richtige Auslegung des Begriffsinhalts der Dauerschulden nur aus dem Charakter der Gewerbesteuer als Objektsteuer möglich ist. Der Dauerschuldbegriff kann also zutreffend nur geklärt werden, wenn man bei der Einordnung von Schulden unter die Dauerschulden von dem Wesen und den Funktionen des Gewerbekapitals im Sinne des Gewerbesteuergesetzes ausgeht.

II. K A P I T E L

Die Mehrbelastung des Unternehmens durch die Gewerbesteuer auf Grund der
Hinzurechnung von "Dauerschulden" und "Dauerschuldzinsen"
zum Gewerbekapital bzw. -ertrag.

Die Einordnung eines für Investitionszwecke aufgenommenen Kredits unter die Dauerschulden hat zur Folge, dass dieser Kredit dem Gewerbekapital und die für ihn geleisteten Zinsen dem Gewbeertrag zuzurechnen sind. Beide Zurechnungen bewirken eine Erhöhung des Gewerbesteueraufwandes, der bei der Rentabilitätsberechnung für die Neuinvestition berücksichtigt werden muss.

Schneider 1) verneint eine Erhöhung des Gewerbesteueraufwandes durch die Einordnung von Schulden unter die "Dauerschulden". Er vertritt die Ansicht, aus der Tatsache, dass Dauerschuldzinsen und Dauerschulden beim Gewbeertrag und Gewerbekapital wieder hinzugerechnet werden müssen, könne eine Erhöhung des Gewerbesteueraufwandes deshalb nicht gefolgert werden, weil die zuzurechnenden Beträge bei der Gewinnermittlung bzw. der Errechnung des für das Gewerbekapital massgebenden Einheitswerts bereits mindernd berücksichtigt worden seien. Die spätere Zurechnung stelle also nur eine Egalisierung der vorher durchgeführten Absetzungen dar, da im Gegensatz zur einkommensteuerlichen bzw. körperschaftsteuerlichen Gewinnermittlung bei den für die Berechnung der Gewerbesteuer massgebenden Bemessungsgrundlagen eine Minderung nicht zugelassen werde.

Völlige Klarheit glaubt schliesslich Schneider damit zu schaffen, dass er einmal unterstellt, dass die Dauerschuldzinsen und Dauerschulden gewerbesteuerlich abzugsfähig seien. Wenn dem so wäre, müsste sich die betriebliche Kreditbelastung aus den effektiven Zinskosten abzüglich der gewerbesteuerlichen Einsparungen auf Grund der unterstellten Abzugsfähigkeit errechnen. In diesem Fall wären also die effektiven Kreditkosten, per Saldo gesehen, niedriger als der mit dem Kreditinstitut vereinbarte Zins.

Soweit die Auffassung Schneiders, zu der Busch Stellung nimmt 2). Busch sieht den Nachteil der Zinsen für Dauerschulden gerade darin, dass sie im Gegensatz zu anderen Aufwendungen gewerbesteuerlich nicht als Aufwand wirksam werden. Andererseits würden entsprechende Einnahmen voll der Gewerbesteuer unterworfen werden. Ein aufgenommenener 5%iger Kredit, wieder angelegt zu 5%, würde nach der Auffassung Schneiders ein ausgeglichenes Ergebnis bringen, was aber durchaus nicht der Fall ist.

1) Werner Schneider "Beeinflussung der Kreditkosten durch die Gewerbesteuer?" in "Der Betrieb" 1960, S. 1016

2) Erich Busch "Zur Beeinflussung der Kreditkosten durch die Gewerbesteuer" "Der Betrieb" 1960, S. 1371

Beispiel: 1)

Aufnahme eines langfristigen Kredits in Höhe von	100 000 DM
zu 5%	
Zinsaufwand p. a.	5 000 DM
Wiederanlage zu 5% p. a.	
Zinsertrag p. a.	<u>5 000 DM</u>
vorläufiges Ergebnis	0 0

Da aber der Zinsaufwand von 5 000 DM dem Gewerbeertrag und der Kredit von 100 000 DM dem Gewerbekapital hinzugerechnet würden, fielen bei den angegebenen Grössenordnungen je nach der Höhe des Hebesatzes ca. 1000-1200 DM 2) zusätzlicher Gewerbesteueraufwand an. Dieser Betrag müsste also bei einer Wiederanlage bzw. bei einer betrieblichen Investition mit berücksichtigt werden.

Den Ausführungen von Busch ist voll beizupflichten. Es soll aber nochmals festgestellt werden, dass zusätzliche Kosten durch erhöhte Gewerbesteuerzahlungen für den Kredit nicht bei jeder Aufnahme fremder Mittel anfallen, sondern nur, wenn der Kredit nach § 12 Abs. 2 Ziff. 1 in Verbindung mit § 8 Ziff. 1 GewStG als Dauerschuld anzusehen ist.

Das Ausmass der Erhöhung des Gewerbesteueraufwandes durch Einordnung von Krediten unter die Dauerschulden zeigt im einzelnen nachstehende von Reiniger veröffentlichte Tabelle 3).

-
- 1) Erich Busch "Zur Beeinflussung der Kreditkosten durch die Gewerbesteuer" "Der Betrieb," 1960, S. 1371
 - 2) dto. (Die von Busch angegebene Erhöhung des Gewerbesteueraufwandes um DM 1000 - 1200.- würde Hebesätzen von 380 % - 405 % entsprechen. Diese Hebesätze stellen aber zweifellos keine Durchschnittsgrössen dar).
 - 3) W. Reiniger "Die Gewerbesteuer und die Kosten des langfristigen Kredits" in "Der Betrieb" 1960 S. 734

TABELLE 1)

Zinssatz des Kredits	Hebesatz 200 %		Hebesatz 275 %		Hebesatz 300 %	
	Kostenerhöhung	insgesamt	Kostenerhöhung	insgesamt	Kostenerhöhung	insgesamt
5,0	0,8	5,8	1,1	6,1	1,2	6,2
5,5	0,9	6,4	1,1	6,6	1,2	6,7
6,0	0,9	6,9	1,2	7,2	1,3	7,3
6,5	1,0	7,5	1,2	7,7	1,3	7,8
7,0	1,0	8,0	1,3	8,3	1,4	8,4
7,5	1,0	8,5	1,4	8,9	1,5	9,0
8,0	1,1	9,1	1,4	9,4	1,5	9,5

Wird demnach ein Kredit zu einem Zinssatz von 8 % aufgenommen, so errechnet sich bei einem Gewerbesteuerhebesatz der Gemeinden in Höhe von 300 % zusätzliche Gewerbesteuer für das Unternehmen in Höhe von 1,5 % des Kredits.

1) Vgl. W. Reiniger a.a.O. in "Der Betrieb" 1960, S. 734

III. K A P I T E L

Die Entwicklungsgeschichte des Dauerschuldbegriffes

1. Die verschiedenen landesrechtlichen Regelungen

Bei einem Versuch, den Inhalt des Dauerschuldbegriffes nach dem derzeit geltenden Recht festzustellen, ist es erforderlich, der Entstehungsgeschichte des § 8 Ziff. 1 und des § 12 Abs. 2 Ziff. 1 GewStG nachzugehen, da bei der Auslegung des Dauerschuldbegriffs der Reichsfinanzhof wie auch der Bundesfinanzhof nicht selten die Rechtsprechung vor der reichsrechtlichen Regelung zitiert, eine Kenntnis der landesrechtlichen Regelungen deshalb zu einem besseren Verständnis der späteren Auslegung beiträgt. Das Schwergewicht soll dabei auf dem Preussischen Gewerbesteuergesetz und den Unterschieden zu den Gesetzen der übrigen Länder liegen, da die Regelung in Preussen als Vorläuferin zu dem derzeitig bestehenden Recht angesehen werden kann.

Zunächst sei erwähnt, dass es in einigen Ländern des früheren Deutschen Reiches bis in die Zwanzigerjahre dieses Jahrhunderts gar keine Gewerbesteuer gab. So führten Oldenburg erst durch Gesetz vom 27.8.1920, Hamburg durch Gesetz vom 13.6.1921 und Lübeck durch Gesetz vom 10.7.1926 die Gewerbesteuer ein 1).

In Bayern setzte sich nach Artikel 6 des Bayerischen Gewerbesteuergesetzes vom 9. Juli 1926 2) die Gewerbesteuer aus einer sogenannten "Betriebskapitalanlage und einer Ertragsanlage" zusammen. Das Betriebskapital umfasste nach Artikel 8, ohne Rücksicht darauf, ob die einzelnen "Betriebskapitalbestandteile" im Eigentum des Unternehmers standen oder nicht (Art. 2), sämtliche dem Gewerbebetrieb gewidmeten Gegenstände und Rechte mit Ausnahme jener, die der Grund- und Haussteuer unterlagen. Dabei durften "an dem Werte der Gegenstände des umlaufenden Betriebskapitals die aus der Inanspruchnahme von Warenbezugs-kredit oder Bankkredit, sowie alle sonstigen unmittelbar aus dem laufenden Geschäftsbetriebe herrührenden Kapitalschulden abgezogen werden. Zu diesen Kapitalschulden" zählten "auch die Pfandbriefschulden der Pfandbriefanstalten, die solchen Pfandbriefschulden gleichstehenden Verbindlichkeiten der Darlehenskassen und Kreditinstitute und die Prämienreserven der Versicherungsanstalten. Im übrigen" war "der Schuldenabzug an dem Werte des Betriebskapitals nicht gestattet" (Art. 8 Abs. III) 3) + 4). Damit war die Abzugsfähigkeit auf jene Schulden

1) Walter Böhm "Die Gestaltswandlung der Gewerbesteuer und ihre Probleme", Marburg 1953, S. 22 ff.

2) GVBL S. 388

3) Bayerisches Gewerbesteuergesetz vom 9. Juli 1926 GVBL S. 388

4) In Art. 8 des Bayer. Gewerbesteuergesetzes wird eine Gliederung in das sog.

beschränkt, die aus dem laufenden Geschäftsbetrieb einschliesslich der Inanspruchnahme von Warenbezugs- und Bankkredit herrührten.

Dabei war ein Schuldenabzug nur vom Werte der Gegenstände des umlaufenden Betriebsvermögens gestattet. Um die "Abzugsgrenze" dabei klar zu ziehen, war das umlaufende Betriebsvermögen in Art. 8 Abs. II Ziff. 5 und 6 kasuistisch interpretiert ("Roh- und Hilfsstoffe einschl. der in Bearbeitung befindlichen Stoffe und die zum Verkauf bestimmten Vorräte an Erzeugnissen und Waren, Vorräte an barem Gelde, Banknoten, Wechseln, Wertpapieren, vom Gewerbebetrieb herrührende Aussenstände einschl. der Kontokorrentguthaben, Darlehensforderungen der Pfandbriefanstalten, der Darlehenskassen und der Kreditinstitute").

Hieraus ergab sich selbstverständlich die Unzulässigkeit des Schuldenabzugs schlechthin, wenn ein Zusammenhang zwischen Gewerbebetrieb und Schuldaufnahme überhaupt nicht bestand, also insbesondere der Abzug von Schulden, deren Mittel für persönliche Bedürfnisse und Zwecke des Unternehmers verwendet wurden.

Weiterhin war es unzulässig, die Schulden vom Werte des Anlagevermögens abzuziehen. Daraus wurde ein Abzugsverbot für Schulden gefolgert, die aus der Gründung, Erwerbung oder dauernden Erweiterung des Betriebes herrührten 1).

Schulden, die anlässlich der Erweiterung eines Unternehmens für den Ankauf eines Betriebes entstanden waren, bildeten auch dann keine unmittelbar aus dem laufenden Geschäftsbetrieb herrührenden vom Werte des umlaufenden Betriebsvermögens abziehbaren Verbindlichkeiten, wenn in dem Kaufpreis auch der Gegenwart für mitübernommene Warenvorräte enthalten war 2).

Von der Regelung über den Abzug der Schulden wich jene über den Abzug der Schuldzinsen bei Errechnung des "gewerblichen Reinertrages" (Art. 10) erheblich ab. Danach waren nach Art. 10 Abs. II des Gesetzes von den aus dem Gewerbebetrieb gemachten Aufwendungen insbesondere abzugsfähig die Schuldzinsen, die im Gewerbebetrieb anfielen. Nicht abgezogen werden durften dagegen "die sämtlichen nicht im Gewerbebetrieb anfallenden Schuldzinsen" (Art. 10 Abs. IV) 3).

Es war also nur darauf zu achten, dass für die Ermittlung des sogenannten "gewerblichen Reinertrages" solche Zinsen abgezogen wurden, die auf Schulden

Fortsetzung der Fussnote 4 von Seite 20:

"stehende Betriebskapital" (Anlagekapital) und in das "umlaufende Betriebskapital" vorgenommen. Ohne hier auf den Kapitalbegriff näher eingehen zu wollen, sei nur vermerkt, dass, sooft vom Kapital hier die Rede ist, die Aktivseite der Bilanz gemeint ist (vgl. Kap. IV 2 a)

- 1) Ringelmann - Mühlfeld "Kommentar zum Bayerischen Gewerbesteuergesetz," München 1927, S. 118 f.
- 2) Ringelmann - Mühlfeld a. a. O., S. 118 Hinweis auf OBK Bd. XV S. 233
- 3) Bayerisches Gewerbesteuergesetz vom 9. Juli 1926 GVBl S. 388

entfielen, die im Gewerbebetrieb entstanden waren. Waren die Schuldzinsen im Gewerbebetrieb angefallen, so machte es für die Abzugsfähigkeit keinen Unterschied, ob sie unmittelbar aus dem laufenden Geschäftsbetrieb, insbesondere aus der Inanspruchnahme von Warenbezugs- oder Bankkredit herrührten oder ob sie Schulden betrafen, die vom Gewerbeinhaber infolge der Gründung, Erwerbung oder Erweiterung des Geschäfts aufgenommen wurden. Entscheidend war nur, dass es sich um Zinsen für Schulden des Unternehmens handelte. Wurde diese Frage bejaht, so waren die Zinsen ohne jeden Unterschied abzugsfähig, d.h. sie rechneten nicht zum Gewerbeertrag.

Im Bayerischen Gewerbebesteuergesetz bildeten demnach sowohl das Gewerbekapital wie auch der Gewerbeertrag die Besteuerungsgrundlage. Doch entsprach die Regelung über den Schuldabzug bei Ermittlung des Gewerbekapitals nicht den Bestimmungen über den Schuldzinsenabzug bei Ermittlung des Gewerbeertrages.

Die Württembergische Gewerbebesteuer war hingegen in vollem Umfang eine Ertragsteuer. Masstab für die Besteuerung bildete der steuerbare Gewerbeertrag. Als steuerbarer Gewerbeertrag eines Rechnungsjahres galt der Durchschnitt der gewerblichen Reinerträge, die als Gewinn aus Gewerbebetrieb für die drei letzt vorangegangenen Steuerabschnitte zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer veranlagt und nach Art. 29 (des Gesetzes) berichtigt worden waren (Art. 28 Abs. 1 und 2) 1).

Zinsen aus Schulden, die aus Inanspruchnahme von Warenkredit, laufendem Bankkredit oder sonst unmittelbar aus dem laufenden Geschäftsverkehr herrührten, durften hierbei abgezogen werden; ebenso durften Pfandbriefanstalten und Hypothekenbanken sowie Vorschuss- und Kreditvereine, die ihren Verkehr auf den Kreis ihrer Mitglieder beschränkten, die Zinsen aus Pfandbriefschulden und Anleihen abziehen. Zinsen aus Schulden, die zum Erwerb oder zur Erweiterung des Unternehmens oder zu sonstigen Verbesserungen aufgenommen worden sind, waren jedoch dem Gewinn aus Gewerbebetrieb zuzurechnen (Art. 28 Abs. 5) 2).

Ergänzend hierzu sagte § 25 Abs. 3 der Württ. Gewerbebesteuerverordnung, dass, abweichend von dem Gesetz aus dem Jahre 1922, auch die Zinsen aus den lediglich zur Verstärkung des "Betriebskapitals" aufgenommenen Schulden abzugsfähig seien. Diese Ergänzung mag bei Kenntnis nur des derzeit geltenden Rechtes unverständlich erscheinen, da eine Verstärkung des Betriebskapitals alle übrigen genannten Tatbestände ("Schulden, die wirtschaftlich mit der Gründung oder dem Erwerb des Betriebes etc. ... zusammenhängen etc.") mit einschließt. Hinzu kam, dass in den Erläuterungen zum Württ. Gewerbebesteuergesetz ausdrücklich vermerkt wird, ein Zurverfügungstehen der Mittel auch für längere Dauer schliesse die Abzugsfähigkeit der Zinsen auf diese Schulden durchaus

1) Württembergisches Gewerbebesteuergesetz vom 7.1.1927 Reg. Bl. S. 1
2) dto.

nicht aus 1).

Die Erklärung hierfür dürfte wohl in der Auslegung des Begriffs "Betriebskapital" liegen, das hier nur im Sinne von Umlaufvermögen zu verstehen war. Abzugsfähig waren hiernach nicht nur Kontokorrentzinsen (Pr.OVG Bd. 7 S. 397) 2), sondern auch Zinsen für Warenschulden (und bei Errechnung des Gewerbekapitals die Warenschulden selbst), mit deren Aufnahme die Zuführung und Erhaltung von fremdem Kapital für eine längere Dauer bezweckt wurde (Pr.OVG Bd. 18 S. 184) 3).

Ebenso waren Zinsen für Gewinnanteile von Mitgliedern einer GmbH, die diese der Gesellschaft dauernd als Betriebsmittel überlassen hatten, abzugsfähig (PrOVG Bd. 16 S. 422) 4). In den genannten Fällen rechneten die Zinsen deswegen nicht zum Gewerbeertrag, weil die zugrundeliegenden Schulden zwar mitunter eine dauernde Verstärkung, aber nur des Betriebskapitals (im Sinne von Umlaufvermögen) bedeutet hatten. Eine Verstärkung ebenfalls in diesem Sinne bildete eine zur Abtossung laufender Schulden verwendete feste Anleihe (PrOVG Bd. 3 S. 417; Bd. 15 S. 438) 5). Demnach waren Obligationenzinsen unter dieser Voraussetzung abzugsfähig.

Zunächst sprach jedoch bei Obligationenzinsen und Hypothekenzinsen die Vermutung dafür, dass die zugrundeliegenden Schulden zum Erwerb oder zur Erweiterung des Unternehmens oder zu sonstigen Verbesserungen aufgenommen waren. Der Steuerpflichtige konnte aber diese Vermutung durch den Nachweis entkräften, dass die Mittel nur der Verstärkung des "Betriebskapitals" (= Umlaufvermögen) dienten mit dem Erfolg der Abzugsfähigkeit. Wurde nun beispielsweise in einem Unternehmen eine Erweiterung der Produktionsanlagen vorgenommen mit dem Ziel der Produktionsausweitung und demzufolge auch der Umsatzausweitung, so war auch der feste Anteil des Umlaufvermögens mit angewachsen. Die Finanzierung dieses Teils des Umlaufvermögens wird aber genauso wie das zusätzliche Anlagevermögen in der Regel überwiegend langfristig erfolgen. Eventuell

1) Paul Rösler "Kommentar zum Württ. Gewerbesteuergesetz v. 7.1.1927" Stuttgart 1927, S. 177

2) - 5) Es handelt sich hier tatsächlich um Urteile des Preussischen Oberverwaltungsgerichtes, die im Kommentar zum Württ. Gewerbesteuergesetz vom 7. Jan. 1927 (Paul Rösler, Stuttgart 1927, S. 177) zitiert sind, obwohl das Preuss. Gewerbesteuerrecht Schulden zur Verstärkung des "Betriebskapitals" als dem Gewerbekapital (bzw. deren Zinsen dem Gewerbeertrag) hinzurechnungspflichtig erklärte, während nach dem Württ. Gewerbesteuerrecht diese abzugsfähig waren. Die Erklärung kann nur darin liegen, dass die Anführung der Urteile sich nur auf den behandelten Tatbestand bezog, nicht aber auf die Entscheidung dieses Tatbestandes durch das Preuss. Oberverwaltungsgericht hinsichtlich der Abzugsfähigkeit beim Gewerbeertrag, bzw. Gewerbekapital. Denn die Entscheidungen sprechen von einer Hinzurechnungspflicht nach dem Preussischen Gewerbesteuerrecht, nach dem Württ. Gewerbesteuerrecht waren die gleichen Tatbestände jedoch abzugsfähig.

ausgegebene Obligationen bzw. die dafür zu leistenden Zinsen konnten dann wohl, entsprechend dem Zuwachs an Anlage- und Umlaufvermögen, aufgeteilt werden und, soweit sie auf das Anlagevermögen entfielen, dem Gewerbeertrag bzw. Gewerbekapital hinzugerechnet werden. Im übrigen aber durften sie als abzugsfähig gelten, eine Handhabung, die recht eigenartig anmutet. Ganz abgesehen davon, dass die Zuordnung der aufgenommenen Mittel nicht immer einfach gewesen sein wird.

Blieb der steuerbare Gewerbeertrag (Art. 28 Abs. 2) hinter 5 % des gewerblichen "Betriebskapitals" zurück, so war er auf diesen Betrag zu erhöhen (Art. 30). Als Betriebskapital galt das Betriebsvermögen, wie es nach dem Reichsbewertungsgesetz auf den letztvorangegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt worden war oder festzustellen gewesen wäre. Vom Betriebsvermögen waren u. a. die Schulden abzusetzen, die den Schuldzinsen in Art. 28 Abs. 5 des Württ. Gewerbebesteuergesetzes und § 25 der Württ. Gewerbebesteuerverordnung entsprachen.

Die Württ. Gewerbebesteuer war also in vollem Umfang eine Ertragsteuer. Die aushilfsweise Heranziehung einer Mindestrente des Gewerbekapitals diente lediglich zur Errechnung des vom Gesetz als einzige Besteuerungsgrundlage gewollten steuerbaren Gewerbeertrages.

In Baden war nach § 48 des Badischen Grund- und Gewerbebesteuergesetzes 1) Ausgang für die Errechnung des Gewerbekapitals das nach Vorschriften des Reichsbewertungsgesetzes zu bewertende Betriebsvermögen (§ 6). Betriebsvermögen war dabei alles (stehende und umlaufende) Vermögen, das dem Gewerbebetrieb diente.

Von dem Wert des umlaufenden Betriebsvermögens durften die unmittelbar aus dem laufenden Geschäftsbetrieb herrührenden Schulden in Abzug gebracht werden. Der Schuldenabzug war also wie in Bayern auf das umlaufende Betriebsvermögen beschränkt. Allerdings wich hier die Definition des umlaufenden Betriebsvermögens von der bayerischen etwas ab 2).

Nach § 9 des Sächsischen Gewerbebesteuergesetzes 3) umfasste das "gewerbliche Anlage- und Betriebskapital" sämtliche dem Gewerbebetrieb gewidmeten Gegenstände. Von den Aktivwerten durften die mit dem Gewerbebetrieb in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden mit Ausnahme solcher Schulden abgezogen werden, die zur Gründung oder Erwerbung des Unternehmens oder eines Teilbetriebes oder zu einer den Betrieb in seiner Grundlage verändernden Erweiterung des Unternehmens aufgenommen worden waren. Nach § 10 Abs. 2 a gehörten für die Feststellung des Gewerbeertrages nicht zu den abzugsfähigen

1) Gewerbebesteuergesetz i. d. F. vom 14. Juni 1935 GuVBl S. 147

2) Nicht unter dem umlaufenden Betriebsvermögen aufgezählt waren die Darlehensforderungen der Pfandbriefanstalten, der Darlehenskassen und der Kreditinstitute.

3) Gewerbebesteuergesetz vom 30. Juli 1926 GBl S. 173

Betriebsausgaben die Zinsen für Schulden, die von dem Werte des "gewerblichen Anlage- und Betriebskapitals" nicht abgezogen werden durften. Die Bestimmungen über den Schuldzinsabzug entsprachen also denen über den Schuldenabzug.

Nach dem Preussischen Gewerbesteuerrecht wurde die Gewerbesteuer nach dem Gewerbeertrag und dem Gewerbekapital bemessen. Anstelle des Gewerbekapitals konnte auf Beschluss der Gemeinden die Lohnsumme treten (§ 4) 1). Der Gewerbeertrag wurde nach den Bestimmungen des Reichseinkommensteuergesetzes über das steuerbare Einkommen aus Gewerbebetrieb festgestellt. Zu den "abzugsfähigen Betriebsausgaben" bei Errechnung des Gewerbeertrages gehörten u. a. nicht:

"Die Zinsen für das Gewerbekapital, mag dieses dem Gewerbetreibenden selbst oder Dritten" gehört haben, "und für Schulden, die behufs Anlage oder Erweiterung des Geschäfts, Verstärkung des Betriebskapitals oder sonstiger Verbesserungen aufgenommen" wurden (§ 5 Abs. 2 a).

Dem entsprachen bei Errechnung des Gewerbekapitals die dem Einheitswert hinzuzurechnenden "Schulden, die bei der Festsetzung des Einheitswertes in Abzug gebracht wurden, soweit sie behufs Anlage oder Erweiterung des Geschäfts, Verstärkung des Betriebskapitals oder sonstiger Verbesserungen aufgenommen" waren (§ 6 Abs. 2 a).

Die alte Fassung des § 6 brachte die hinzurechnungspflichtigen Schulden in einer Negativdefinition zum Ausdruck als Schulden, die bei der Festsetzung des Einheitswertes in Abzug gebracht worden sind, soweit sie nicht zu den laufenden Verbindlichkeiten gehörten. Die neue Fassung wurde deshalb gewählt, weil sie klarer erschien, eine sachliche Änderung war mit der Neufassung jedoch nicht beabsichtigt. Trotzdem dürfte, so meint Rohde 2), in gewissem Sinne eine Änderung der Beweislast eingetreten sein. Wenn bisher alle Schulden hinzuzusetzen waren, soweit von ihnen nicht dargelegt werden konnte, dass sie zu den laufenden Verbindlichkeiten gehörten, so musste nun, um eine Hinzusetzung zu rechtfertigen, ermittelt werden, dass die betreffenden Schulden zur Anlage oder Erweiterung des Geschäfts, Verstärkung des Betriebskapitals oder sonstiger Verbesserungen aufgenommen worden waren. Unter anderem wurde als Merkmal für die hinzurechnungspflichtigen Schulden eine Verstärkung des Betriebskapitals angeführt. Nachdem § 6 Abs. 1 des Gesetzes das Gewerbekapital dem Betriebsvermögen im Sinne des Reichsbewertungsgesetzes gleichsetzte und als Erläuterung hierzu die Unterteilung in "Anlage- und Betriebskapital" beifügte, konnte das Betriebskapital hier nur im Sinne von Umlaufvermögen verstanden werden 3).

1) Preussische Gewerbesteuerverordnung vom 8. März 1927 GS S. 21

2) H. Rohde "Die Preussische Gewerbesteuer 1927" Berlin 1927 S. 117

3) Vgl. Kapitel IV 2 a

Ein wichtiges Moment in diesem Zusammenhang war der Begriff der dauernden Widmung, der aus dem Gewerbesteuergesetz des Jahres 1891, § 23 übernommen worden war. Bemerkenswert ist jedoch die Tatsache, dass dieses Dauermoment sowohl bei der Definition der hinzurechnungspflichtigen Schuldzinsen (§ 5 Abs. 2 a) wie auch der hinzurechnungspflichtigen Schulden (§ 6 Abs. 2 a) keine Erwähnung findet, sondern nur bei der Abgrenzung des Begriffes Gewerbekapital in § 6 Abs. 1 des Gesetzes genannt ist. (Danach war unter Gewerbekapital das Betriebsvermögen im Sinne des Reichsbewertungsgesetzes zu verstehen, soweit es dem gewerbesteuerpflichtigen Betriebe dauernd gewidmet war).

Hieraus wurde dann gefolgert, dass die hinzuzurechnenden Schulden dem Betrieb dauernd zu dienen bestimmt sein mussten 1). Im übrigen war die Unterscheidung von "laufenden" und "festen" (= hinzurechnungspflichtigen) Schulden im Gesetz nicht festgelegt. Die Erläuterungen in den Ausführungsanweisungen zum alten Preussischen Gewerbesteuergesetz waren sehr mangelhaft, so dass eine Auslegung in widestem Umfang der Rechtsprechung überlassen blieb.

Die Verwendung des Wortes "behufs" und "aufgenommen" im Wortlaut des Gesetzestextes lässt erkennen, dass das Preussische Gewerbesteuerrecht dem Begriff der "Dauerschulden" neben einem objektiven auch ein subjektives Tatbestandsmerkmal zugewiesen hat. Zu dem objektiven Merkmal der Anlage, der Erweiterung des Geschäfts oder der Verstärkung des Betriebskapitals musste das subjektive Merkmal der Aufnahme der Schuld zu einem oder zu mehreren Zwecken hinzukommen. Das Preussische Oberverwaltungsgericht hat dies auch in mehreren Urteilen bestätigt. Die Bedeutsamkeit subjektiver Momente für die Beurteilung der Hinzurechnungspflicht einer Schuld ging sogar so weit, dass eine solche verneint wurde, wenn die Verstärkung des "Anlage- und Betriebskapitals" gegen den Willen des Steuerpflichtigen erfolgt war 2). In einem Fall war sogar die Frage gestellt worden, ob der Geldgeber überhaupt die Absicht gehabt hätte, das Betriebskapital des Geldnehmers dauernd zu verstärken 3).

Da jedoch die reichsrechtliche Regelung sich an die preussische anlehnt, soll auf Abweichungen des Reichsfinanzhofes und des Bundesfinanzhofes von der Rechtsprechung des Preussischen Oberverwaltungsgerichtes später näher eingegangen werden.

1) u. a. Hog-Arens: "Die Preussische Gewerbesteuer" Berlin 1928 S. 128 f.

2) Entscheidungen des Pr.OVG in Staatssteuersachen Bd. 9 S. 416 f.

3) Entscheidungen des Pr.OVG in Staatssteuersachen Bd. 3 S. 298 f.

2. Die Unterschiede in den landesrechtlichen Regelungen

Nach Darstellung der gesetzlichen Bestimmungen in den bedeutendsten Ländern des einstigen Deutschen Reiches über die Schulden, deren Gegenwerte vom Gewerbekapital erfasst werden, sollen kurz die Unterschiede in den verschiedenen landesrechtlichen Regelungen aufgezeigt werden.

Preussen und Sachsen (diese stellvertretend für fast alle übrigen norddeutschen Länder) nannten in den gesetzlichen Bestimmungen jene Schulden, deren Gegenwerte vom Gewerbekapital erfasst sein mussten, und zwar handelte es sich um Schulden, die behufs Anlage oder Erweiterung des Geschäfts, Verstärkung des Betriebskapitals oder sonstiger Verbesserungen aufgenommen waren. Man stellte es also auf den oft schwer nachzuweisenden Zweck ab, zu dem die Schulden aufgenommen worden waren 1). Dabei war der Verwendungszweck in den einzelnen Ländern teils enger, teils weiter gezogen. Ein tieferer Grund, aus dem heraus der einen oder anderen Fassung der Vorzug einzuräumen gewesen wäre, ist nicht ersichtlich. Der Verwendungsbereich der Schulden, deren Gegenwerte vom Gewerbekapital mit zu erfassen waren, war wohl in Preussen am weitesten gezogen durch die Einbeziehung der "Schulden zur Verstärkung des Betriebskapitals". Die exakte Auslegung dieses Wortlauts beschäftigte jahrzehntelang das Preussische Oberverwaltungsgericht, den Reichsfinanzhof und den Bundesfinanzhof (die beiden letzteren jedoch zur reichsrechtlichen Regelung, der bei gleichem Wortlaut ein weiterer Begriffsinhalt zugesprochen wurde) (vgl. Kap. IV).

Die Regelungen der süddeutschen Länder stellten es dagegen fast ausschliesslich in ihren Formulierungen auf jene Schulden ab, deren Gegenwerte nicht vom Gewerbekapital zu erfassen waren, und zwar handelte es sich hier um die unmittelbar aus dem laufenden Geschäftsverkehr herrührenden Schulden. Es kam also auf den Anlass der Entstehung der Schuld an. War dieser Anlass dem laufenden Geschäftsbetrieb zuzuordnen, dann waren die Gegenwerte der Schulden vom Gewerbekapital nicht zu erfassen. Hiernach wurden die Schulden bei Prüfung auf ihre Freistellung bzw. Erfassung von der Gewerbesteuer mehr nach objektiven Merkmalen unterschieden, insofern, als die Bedürfnisse des laufenden Geschäftsverkehrs eine im wesentlichen objektive Ursache für das Eingehen einer Schuld darstellen 2).

Ob dies von den Gesetzgebern gewollt war, ist stark zu bezweifeln, nachdem die alte Fassung des Preussischen Gewerbesteuergesetzes es ebenfalls auf die laufenden Schulden abgestellt hatte und bei der Änderung des Gesetzestextes im Ausschuss des Landtags betont worden war, dass eine sachliche Änderung mit der

1) Begr. zum Entwurf eines Gewerbesteuerrahmengesetzes, Reichstagsdrucks. IV 1928/29 zu Nr. 568 S. 115.

vgl. auch Freudling StuWi 1936 Teil I Sp. 1208

2) Freudling "Zum Begriff der festen und laufenden Schulden im Recht der Gewerbesteuer" in StuW 1936 I Sp 1193 ff.

Änderung des Wortlauts des Gesetzes nicht bezweckt werden sollte 1). Im Grunde stellten beide (die norddeutsche und die süddeutsche) Lösungen auf die Art der Wirtschaftsvorgänge ab (Betriebsaufbau - laufende Betriebsführung); und im Vollzug haben sich auch die Gewerbesteuergesetze beider Ländergruppen stark angeglichen. Vor allem die Rechtsprechung des Preussischen Oberverwaltungsgerichtes hat sich einer objektivierenden Betrachtung angenähert 2).

Als weiteren Unterschied führten die Gesetze der süddeutschen Ländergruppen meist die Summe der Werte des umlaufenden Betriebskapitals (= Umlaufvermögen) als Höchstgrenze für den Schuldenabzug an. Freudling 3) meint hierzu, sie machten damit der Erwägung ein Zugeständnis, dass es sich unmittelbar nicht um die Feststellung abzugsfähiger Schulden, sondern um die "Ermittlung des ertragsbestimmten Betriebsvermögens auf dem Wege über kapitalmindernde Schulden handelt". Demnach müsste es neben dem ertragsbestimmten auch ein nicht-ertragsbestimmtes Betriebsvermögen geben, nämlich insoweit als es aus laufenden Geschäftsverbindlichkeiten herrührt. Warum aber nach Freudling dieses Betriebsvermögen nicht ertragsbestimmt sein soll, ist unverständlich.

Im übrigen war das umlaufende Betriebsvermögen in den einzelnen Landesgesetzen verschieden abgegrenzt. Württemberg verzichtete z.B. ganz auf diese Begrenzung und in Bayern war vor 1921 die Höchstgrenze nur der halbe Wert gewisser Teile des umlaufenden Betriebsvermögens, die nach der späteren Regelung mit dem vollen Wert anzusetzen waren.

Einen wesentlichen Unterschied zeigten die gesetzlichen Bestimmungen zum Schuldenabzug insbesondere bei einem Vergleich der Preussischen mit den Württembergischen Bestimmungen. Schulden zur Verstärkung des Betriebskapitals waren danach in Preussen hinzurechnungspflichtig, in Württemberg dagegen nicht. So waren z.B. Warenschulden, mit deren Aufnahme die Zuführung und Erhaltung von fremdem Kapital für eine längere Dauer bezweckt (PrOVG Bd. 18 S. 184) oder Gewinnanteile, die Gesellschafter ihrer Gesellschaft dauernd als Betriebsmittel zur Verfügung stellten (Pr. OVG Bd. 16 S. 422) oder laufende Verbindlichkeiten, die durch feste Anleihen abgelöst wurden (PrOVG Bd. 3 S. 417 Bd. 15 S. 438), nach Preussischem Gewerbesteuerrecht immer hinzurechnungspflichtig, nach Württembergischen Gewerbesteuerrecht dagegen nicht 4). Dass jedoch Württemberg die zur Verstärkung des Betriebskapitals aufgenommenen Schulden

1) Vgl. Ringelmann - Freudling, a.a.O., S. 260 ff.

2) Vgl. Ringelmann - Freudling, a.a.O., S. 261 Hinweis auf PrOVG 85/99 RVerwBl. 1935 S. 1003

3) Freudling, a.a.O., in StuW 1936 I Sp. 1209

4) vgl. hierzu die Darstellung der hinzurechnungspflichtigen Schulden im Preussischen und Württemberg. Gewerbesteuergesetz:

Paul Rösler a.a.O. S. 177

Hog-Arens a.a.O. S. 119

als abzugsfähig erklärte, ist nicht im System der Gewerbesteuer begründet, sondern war als Massnahme zur Förderung des Wiederaufbaues der durch die Kriegs- und Nachkriegszeit von Betriebskapital entblösten Industrie und als Massnahme der Arbeitsbeschaffung gedacht 1).

Ähnliches galt auch für Sachsen, dass aus Erwägungen wirtschaftlicher Art 2) Schulden, die zur Verstärkung des Betriebskapitals oder zu sonstigen Verbesserungen aufgenommen waren, für abzugsfähig erklärte.

Ein bemerkenswerter Unterschied bei der Errechnung des Gewerbeertrages wies das Bayerische Gewerbesteuergesetz gegenüber den Gesetzen fast aller übrigen Länder auf. Während sonst in der Regel die Bestimmungen über den Schuldenabzug denen über den Schuldzinsenabzug entsprachen, galt dies für Bayern nicht. Hier rechneten Schuldzinsen, die für betriebliche Schulden geleistet wurden, in keinem Falle zum Gewerbeertrag. Gleichgültig, ob es sich dabei um Zinszahlungen für abzugsfähige oder nichtabzugsfähige Schulden bei der Ermittlung des Gewerbekapitals handelte.

Der Vergleich zeigt, dass in den einzelnen Ländern oft nicht unerhebliche Abweichungen bei der begrifflichen Fassung der hinzurechnungspflichtigen bzw. abzugsfähigen Schulden und Schuldzinsen festzustellen waren. Abweichungen bei der begrifflichen Abgrenzung der wesentlichen Bestandteile der Besteuerungsgrundlagen führten aber bei Unternehmungen mit sonst gleichen Daten in den einzelnen Ländern zu einer unterschiedlichen steuerlichen Belastung. Diese unterschiedliche Belastung durch den Fiskus ging soweit, dass sie sogar die Wettbewerbsfähigkeit und die Standortwahl der Industrie beeinflusste. Hier muss allerdings einschränkend vermerkt werden, dass zu den eben aufgezeigten Unterschieden noch andere wesentliche Abweichungen hinzukamen, auf die im nächsten Abschnitt eingegangen werden soll.

3. Die Begründung der reichsrechtlichen Regelung

Die Darstellung der unterschiedlichen landesrechtlichen Regelungen hat nicht nur in die Problematik des Dauerschuldbegriffs weitgehend eingeführt, sie zeigte auch gleichzeitig die Notwendigkeit einer reichsrechtlichen Regelung. Diese Forderung resultiert vornehmlich aus der Tatsache, dass die hinzurechnungspflichtigen bzw. abzugsfähigen Schulden und Schuldzinsen in den einzelnen Ländern oft sehr verschieden abgegrenzt worden waren. Auch bei einem Blick auf die Besteuerungsgrundlage insgesamt wird dies noch deutlicher. In einigen Ländern war der Gewerbeertrag die einzige Besteuerungsgrundlage. In einer anderen

1) Verhandlung des Württ. Landtags 130. Sitzung v. 2. Dez. 1926 S. 3308; 3309 und 132. Sitzung v. 3. Dez. 1926 S. 3369 (vgl. auch StuW 1936 I S. 1205)

2) Sächsischer Landtag 1922/26 Vorlage 214 v. 20.2.1926 Begr. zu § 9 S. 18 (vgl. StuW 1936 I S. 1205)

Gruppe von Ländern wurde die Gewerbesteuer auf Grund des Gewerbeertrages und des Gewerbekapitals erhoben (z.B. Bayern, Sachsen, Hessen etc.). In anderen Ländern wiederum bildete das Gewerbekapital die hilfsweise Besteuerungsgrundlage, wenn der Gewerbeertrag hinter einem bestimmten Mindestmass zurückblieb (z.B. Württemberg). Schliesslich wurden in einigen Ländern der Gewerbeertrag und die Lohnsumme zugrunde gelegt (z.B. Hamburg und Lübeck); und in Preussen war den Gemeinden ein Wahlrecht eingeräumt, die Gewerbesteuer entweder auf Grund des Gewerbeertrages und des Gewerbekapitals oder auf Grund des Gewerbeertrages und der Lohnsumme zu erheben ¹⁾. Hinzu kam, dass nach den verschiedenen landesrechtlichen Regelungen das Verhältnis, in dem Gewerbeertrag- und Gewerbekapitalsteuer zueinander standen, durchaus verschieden war, da die Gemeinden das Recht hatten, die Zuschlag- oder Umlagesätze für jede dieser beiden Steuern besonders festzusetzen. Da von dieser Regelung in starkem Umfang Gebrauch gemacht worden war, hatte dies zur Folge, dass die Gewerbekapitalsteuer oft im Verhältnis zu Gewerbeertragsteuer stärker angespannt war.

Keine grossen Abweichungen gab es bei der Abgrenzung des Steuergegenstandes ²⁾ und des Bemessungs- und Erhebungszeitraumes ³⁾. Dagegen waren nach verschiedenen Grundsätzen die Steuerberechtigung und die Gebiete des Steuertarifs und der Freigrenze geregelt.

In Preussen und Sachsen betrug z.B. der Freibetrag RM 1500.-, in Bayern RM 1000.-, in Baden RM 2500.- etc. Doch war die Gestaltung der Tarife noch viel unterschiedlicher. In den meisten Ländern galten progressive bzw. degressive Tarife, allerdings mit sehr unterschiedlichem Ausmass in der Progression bzw. Degression. Preussen und Baden besteuerte beispielsweise die Gewerbetreibenden mit Gewerbeerträgen mittlerer Höhe sehr stark, während die entsprechenden Gewerbetreibenden in Sachsen sehr geschont wurden ⁴⁾. Die juristischen Personen wurden in den meisten Ländern, z.B. Preussen, Bayern, Sachsen und Baden mit ähnlichen Tarifen besteuert wie die natürlichen Personen. Proportio-

1) Die Gewerbesteuergesetze der Länder RStBl 1937, S. 699.

2) Steuergegenstand war in allen Ländergesetzen das stehende Gewerbe. Abweichungen ergaben sich nur bei der Behandlung der landwirtschaftlichen Nebenbetriebe, der Kapitalgesellschaften u. dgl. (vgl. RStBl 1937 S. 699 ff.)

3) Bemessungszeitraum und Erhebungszeitraum waren in den meisten Ländergesetzen gleichmässig in der Weise geregelt, dass als Erhebungszeitraum das Rechnungsjahr als Bemessungszeitraum das Kalenderjahr galt, das vor dem Beginn des Erhebungszeitraumes endete. (RStBl 1937 S. 699 ff.)

4) vgl. "Die Gewerbesteuergesetze der Länder" RStBl 1937 S. 699 ff. und "Graphische Darstellung der Tarife der Gewerbeertragssteuer" in Nr. 28 der Einzelschriften zu Statistik des Deutschen Reiches "Die Besteuerung gewerblicher Unternehmungen und ihre betriebswirtschaftlichen Grundlagen". S. 108 u. 109

nale Tarife galten nur in Hamburg, Thüringen und Württemberg 1).

Diese abweichenden Regelungen in den einzelnen Ländern dürften wohl mit zu den Hauptgründen zu zählen sein, die eine einheitliche reichsrechtliche Regelung notwendig erscheinen liessen. Denn während im vorigen Jahrhundert die Änderungen in der Gewerbesteuer-gesetzgebung in der laufenden Anpassung an das vordringende "kapitalistische Wirtschaftssystem" zu suchen waren, so war die nunmehrige aus ganz anderen Gründen erforderlich. Nicht mehr die unterschiedliche Belastung zwischen den Gross- und Kleinbetrieben, sondern die ungleichmässige, unübersichtliche und kaum mehr vergleichbare Belastung ganzer Branchen von Land zu Land wurde untragbar. Sie führte in einzelnen Fällen soweit, dass sie die Standortwahl und die Wettbewerbsfähigkeit der einzelnen Unternehmungen weitgehend beeinflusste.

4. Die reichsrechtliche Regelung

Die Vielgestaltigkeit der Landesgesetze drängte zur Vereinfachung. Doch stellte eine Rahmenregelung vom staatspolitischen und staatsrechtlichen Gesichtspunkt her einen entscheidenden Eingriff in die Finanzhoheit der Länder dar; denn im Anschluss an die Reichssteuerreform von 1920, die den Ländern die wichtigsten Steuern, vor allem die Einkommen- und Vermögensteuer nahm und sie lediglich durch Überweisung an dem Aufkommen aus diesen Steuern beteiligte, wurden die Steuern vom Grund und Boden und vom Gewerbe durch das Landessteuergesetz vom 30. 3. 1920 (später Finanzausgleichsgesetz genannt) ausdrücklich den Ländern zur Ausschöpfung zugewiesen. Es ist deshalb verständlich, wenn die Länder einen scharfen Kampf um den Rest ihrer finanziellen Selbständigkeit führten 2) und vor allem um die Gewerbesteuer, die gewissermassen das letzte Aushilfsmittel darstellte.

Den ersten Erfolg dieses Kampfes um eine Vereinheitlichung stellte das Reichsbewertungsgesetz vom 10. 8. 1925 dar, das eine einheitliche Bewertung des Betriebsvermögens für das gesamte ehemalige Reich brachte. Der erste Versuch einer Vereinheitlichung der Gewerbesteuer wurde durch das sogenannte Gewerbesteuer-rahmengesetz gemacht 3), das ab 1. April 1932 für alle deutschen Länder verbindlich sein sollte.

In Kapitel III § 10 Abs. 2, der die Hinzurechnungspflicht der Schulden bzw. Schuldzinsen regelt, wird der in Frage stehende Begriff allein auf Schulden abgestellt, die nicht aus laufenden Verbindlichkeiten herrühren. Eine Bezugnahme auf irgendwelche Zweckbestimmungen zur Abgrenzung des Begriffes erfolgt nicht. In

1) s. Fussnote 4) auf der Vorderseite

2) v. Eyern: "Wie soll die künftige Gewerbesteuer aussehen?" Deutsche Wirtschafts-zeitung, 24. Jahrg. S. 694

3) Notverordnung vom 1. Dez. 1930 RGBl I S. 517

der Begründung wird dies damit erklärt, dass es oft schwer nachgewiesen werden könne, welcher Zweck mit der Schuldaufnahme verbunden sei.

Es wird also bei der Abgrenzung des Begriffes der hinzurechnungspflichtigen Schulden nur auf den objektiven Tatbestand der nicht aus laufenden Geschäftsvorfällen herrührenden Schulden Bezug genommen. Ob hier der erste Versuch einer reichsrechtlichen Regelung bewusst vom Preussischen Gewerbesteuerrecht abzuweichen oder nur die bisher im einzelnen bezeichneten Tatbestände hinzurechnungspflichtiger Schulden in einen allgemeinen Tatbestand zusammenfassen wollte, war die Frage, die ruhig unbeantwortet bleiben kann; denn die Inkraftsetzung des Gewerbesteuerrahmengesetzes wurde von Jahr zu Jahr hinausgeschoben und schliesslich durch Gesetz vom 21.1.1935 ¹⁾ endgültig aufgegeben, soweit es nicht die Länder inzwischen freiwillig übernommen hatten, was nur in Oldenburg und Mecklenburg geschehen war.

Von den genannten zwei Ländern abgesehen, hatten die übrigen vierzehn von den 1936 noch bestehenden sechzehn Ländern eigene Gewerbesteuergesetze, als die Realsteuerreform im Dezember 1936 verkündet und für die Gewerbesteuer auf den 1.4.1937 in Kraft gesetzt wurde ²⁾.

Damit wurde für das gesamte Reichsgebiet ein einheitliches Gewerbesteuerrecht geschaffen. Die bisherigen Gewerbesteuergesetze der einzelnen Länder und das Gewerbesteuerrahmengesetz wurden dadurch abgelöst. Der Wortlaut des Gesetzestextes bezüglich der hinzurechnungspflichtigen Schulden und Schuldzinsen (§ 12 Abs. 2 Ziff. 1 u. § 8 Ziff. 1 GewStG) erfuhr seit dieser einheitlichen Regelung keine Änderung mehr (Wortlaut des Gesetzes s. Seite 6). Dabei wurden die hinzurechnungspflichtigen Schulden fortan als "Dauerschulden" bezeichnet. Diese Bezeichnung findet sich aber wohlgemerkt nicht im Gesetzestext, sondern erstmals in § 17 der ersten Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung vom 26.2.1937 im Zusammenhang mit der Sonderregelung für Kreditinstitute.

Unklar bleibt, warum die Begriffsfassung der hinzurechnungspflichtigen Schulden gegenüber dem Gewerbesteuerrahmengesetz eine Änderung aufweist. Eine Erklärung hierfür ist jedenfalls aus der Begründung zum reichseinheitlichen Gewerbesteuergesetz nicht ersichtlich ³⁾. Dafür wird darauf hingewiesen, dass die Auslegung des Dauerschuldbegriffes dadurch vereinfacht wird, dass der Tatbestand "Schulden, die der nicht nur vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals dienen" als allgemeiner Tatbestand die übrigen Tatbestände des § 8 Ziff. 1 mit umfasst. Dabei könnten für diese Frage weitgehend die Ergebnisse der Rechtsprechung des Preuss. Oberverwaltungsgerichtes zu der entsprechenden Vorschrift der Preuss. Gewerbesteuerverordnung verwendet werden.

1) RGBl 1935 I S. 23

2) vgl. RStBl 1937 S. 695

3) vgl. RStBl 1937 S. 695, vgl. auch Steinberg "Zum Begriff der Dauerschuld im Gewerbesteuerrecht" DStZ A 1959, S. 212

Ob hier von einer Vereinfachung die Rede sein kann, darf stark bezweifelt werden. Denn welchen Inhalt der Begriff der "Dauerschulden" haben soll, ist aus dem Wortlaut der Gesetzesbegründung und den Hinweisen zur angeblich vereinfachten Auslegung keineswegs einwandfrei ersichtlich. Und in der Tat haben sich Reichsfinanzhof und Bundesfinanzhof in über sechzig Entscheidungen bemüht klarzustellen, was unter "Dauerschulden" eigentlich zu verstehen sei.

Die Hinzurechnung von Schulden und Schuldzinsen zeigt, dass das neue Gewerbesteuergesetz weitgehend am Realsteuercharakter der Gewerbesteuer festhält, wie es eben besonders im Preussischen Landessteuerrecht ausgebildet war. Danach sollen möglichst das gesamte Kapital des Gewerbebetriebes und alle Erträge aus der Nutzung und Verwertung des Kapitals erfasst werden. Für diese Handhabung wird auch das Äquivalenzprinzip angeführt mit dem Hinweis, dass die verschuldeten Unternehmen die gleichen Vorteile von der Gemeinde (als dem Steuerberechtigten) erlangen wie die unverschuldeten, da beide Betriebskategorien die gleichen Lasten verursachen. Dabei soll der mit Fremdkapital arbeitende Betrieb nicht vor dem mit eigenen Mitteln arbeitenden begünstigt werden 1).

Eine Nichthinzurechnung der Schulden (Schuldzinsen) könnte sogar auf die Art der Finanzierung einer Unternehmung einwirken 2), indem langfristiger Kapitalbedarf statt durch Eigenkapital (Aktienemissionen, Aufnahme neuer Gesellschafter) durch langfristiges Fremdkapital gedeckt wird 3).

Der Unternehmer zahlt also in der Gewerbesteuer vorweg eine Steuer auf die Erträge seines Eigenkapitals und durch die Hinzurechnung der Schuldzinsen auch auf die Erträge des Fremdkapitals, also auf Erträge, die er nicht selbst, sondern der Gläubiger als sein Einkommen zu versteuern hat. Diese Tatsache lässt sich allerdings nicht vermeiden, wenn der Objektcharakter der Gewerbesteuer erhalten bleiben soll.

Im Zusammenhang mit der Einführung der reichsrechtlichen Regelung darf schliesslich nicht der Hinweis auf die unmittelbaren Auswirkungen in der steuerlichen Belastung der Gewerbebetriebe in einigen Ländern fehlen, wie sie sich auf Grund der Änderungen in den Besteuerungsgrundlagen ergaben. So dürfte beispielsweise in Bayern und Hamburg, wo bisher Schuldzinsen nicht zum Gewerbeertrag zählten, durchaus eine steuerliche Mehrbelastung mancher Branchen die Folge gewesen sein. Auch ist sicherlich in Württemberg, wo es bisher keine Gewerbe-

1) vgl. Blümich-Boyens-Steinbring a.a.O. S. 4

2) Franz Hausmann "Gewerbesteuer und Finanzausgleich" in StuW 1926 Nr. 8 Spalte 1181 spricht sogar in diesem Zusammenhang von Steuerumgehung.

3) Der Grund, weshalb heutzutage diese Überlegungen trotzdem angestellt werden, obwohl eine Hinzurechnungspflicht der Dauerschulden besteht, liegt wohl darin, dass bei einem Vergleich des Fremdkapitalzinses mit der ausschüttungsfähigen Dividende auf das Eigenkapital die vorher abzuziehende Körperschaftsteuer zu berücksichtigen ist, so dass das Eigenkapital "doppelt so teuer" ist.

kapitalsteuer gab 1), eine stärkere Beanspruchung der grösseren Industrieunternehmen eingetreten. Umgekehrt trat in Preussen für die gesamte Industrie eine Entlastung ein, da nun die Gewerbekapitalsteuer in einem festen Verhältnis zur Gewerbeertragsteuer stand und die Gemeinden nicht mehr, wie nach dem Landesgesetz, das Recht hatten, Zuschlag- oder Umlagesätze für jede dieser beiden Steuern getrennt festzusetzen 2).

1) Hier erfolgte nur eine ersatzweise Heranziehung eines Prozentsatzes des Gewerbekapitals als Gewerbeertrag.

2) RStBl 1937 S. 698 ff.

IV. K A P I T E L

Die Tatbestandsmerkmale des Begriffs Schulden und Dauerschulden nach dem geltenden Recht

1. Die Schulden im Zivilrecht

Bei der Auslegung des Dauerschuldbegriffes soll untersucht werden, was der Gesetzgeber und die Rechtsprechung unter Schulden im Sinne des § 12 Abs. 2 Ziff. 1 in Verbindung mit § 8 Ziff. 1 GewStG verstehen. Die Prüfung dieser Frage ist insofern notwendig, als Passivposten unter die Dauerschulden eingereiht werden, die in der Bilanz unter den Verbindlichkeiten wie auch unter den Rückstellungen erscheinen. Dabei ist den Rückstellungen nach dem Aktiengesetz der Zusatz "für ungewisse Schulden" beigefügt. Dieser Zusatz lässt den Begriff der Bedingung anklingen, als jenem ungewissen, in der Zukunft liegenden Umstand, von dem das Rechtsgeschäft nach dem Parteiwillen abhängt.

Dieser Begriff der Bedingung ist aber insoweit von Bedeutung, als die Hinzurechnung von Schulden nach § 12 Abs. 2 Ziff. 1 GewStG nur in Frage kommt, wenn bei vorheriger Errechnung des Einheitswertes eine Abzugsfähigkeit gegeben war. Die Abzugsfähigkeit ist jedoch nach dem § 62 in Verbindung mit den §§ 4-8 BewG zu beurteilen, d.h. der zivilrechtliche Charakter der Schuld, das Vorliegen einer auflösenden oder aufschiebenden Bedingung oder einer Befristung ist für die Abzugsfähigkeit entscheidend.

Vor einer Beantwortung der Frage, was unter Schulden im Sinne von § 12 Abs. 2 Ziff. 1 in Verbindung mit § 8 Ziff. 1 GewStG zu verstehen ist, ist deshalb eine kurze Darstellung dessen, was zivilrechtlich als Schuld anzusehen ist, erforderlich.

Eine Schuld im bürgerlich-rechtlichen Sinne setzt immer ein Schuldverhältnis voraus. Das BGB gibt dafür in § 241 folgende Legaldefinition: kraft eines Schuldverhältnisses kann der eine Teil (Gläubiger) von dem anderen Teil (Schuldner) eine Leistung fordern, die in einem Tun oder in einem Unterlassen bestehen kann. Das Schuldverhältnis schafft also zwischen den Parteien eine Rechtsbeziehung, die vom Standpunkt des Gläubigers als Forderung, vom Standpunkt des Schuldners als Schuld bezeichnet wird.

Die Schuld ist also die Leistungspflicht des Schuldners an den Gläubiger auf Grund eines Schuldverhältnisses. Dieses Schuldverhältnis kann dabei durch Abschluss eines Schuldvertrages oder kraft Gesetzes entstehen. Gegenstand der Schuld kann irgendein Tun, Dulden oder Unterlassen sein. Bei ersterem sind dabei zu unterscheiden persönliche Leistungen, z.B. die Abgabe einer Willenserklärung (Zustimmungen, Bewilligungen), und sachliche Leistungen, z.B. die Übereignung einer Sache, die Zahlung von Geld etc..

Ist bei Abschluss des Schuldverhältnisses die Leistung ohne weiteres zu er-

Wertding oder Erinnerungsposten auftreten kann. Danach werden die beiden Bilanzseiten eindeutig in die Vermögensseite und die Kapitalseite geschieden. Bei dieser Trennung darf allerdings nicht übersehen werden, dass auf der Vermögensseite Verlustposten und auf der Passivseite Wertberichtigungsposten stehen können, so dass es in diesem Zusammenhang vielleicht klarer ist, von einer Aktiv- und einer Passivseite zu sprechen 1).

Fraglich ist nun, ob der Gesetzgeber in § 8 Ziff. 1 GewStG mit dem Ausdruck Betriebskapital auf die Aktiv- oder die Passivseite der Bilanz Bezug nimmt. Das Bayerische Gewerbesteuergesetz (Art. 8) verstand unter Betriebskapital sämtliche dem Gewerbebetrieb gewidmeten Gegenstände und Rechte mit Ausnahme jener, die der Grund- und Haussteuer unterlagen. Zur näheren Erläuterung zählte es dann u. a. auf: Maschinen, Werkzeuge, Tiere, Rohstoffe, Geld etc. Das Württembergische Gewerbesteuergesetz bezeichnete einfach das Betriebsvermögen nach dem Reichsbewertungsgesetz als Betriebskapital (Art. 30 Abs. 2). In der Preussischen Gewerbesteuerverordnung (§ 6 Abs. 1) wurde von Anlage- und Betriebskapital gesprochen als Erklärung für das Gewerbekapital. Dieses wiederum wurde durch das Betriebsvermögen im Sinne des Reichsbewertungsgesetzes dargestellt, wobei die Vermögensteile, die den gewerbesteuerpflichtigen Betrieben nicht dauernd dienten, auszuschieden waren.

Die angeführten gesetzlichen Regelungen zeigen, dass der Gesetzgeber zwar von "Kapital" sprach, aber stets die Vermögens- oder richtiger die Aktivseite der Bilanz meinte. Statt Anlage- und Betriebskapital hätte es also richtig Anlage- und Umlaufvermögen heißen müssen 2).

Auch in der reichsrechtlichen Regelung ab 1.12.1936, die heute noch Gültigkeit hat, kann bei Verwendung des Wortes "Kapital" nur die Aktiv- oder Vermögensseite der Bilanz gemeint sein. Diese Ansicht dürfte durch die Ausdrucksweise in Abschnitt 6 der Begründung zum Gewerbesteuergesetz 3) unterstützt werden, wo es heisst, dass unter "Dauerschulden" jene Schulden zu verstehen sind, bei denen der Gegenwert der nicht nur vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals dient.

Denn wie sollte auch ein Unternehmen durch die Aufnahme von Schulden gestärkt werden, doch nicht dadurch, dass sich die Zahl ihrer Verbindlichkeiten erhöht, sondern nur dadurch, dass sich auf Grund der Schulden zusätzliche Mittel

1) Vgl. auch O. Bühler "Bilanz u. Steuer" Berlin-Frankf. 1952 S. 11

2) Die Verwendung des Begriffspaares Anlage- und Betriebskapital statt Anlage- und Umlaufvermögen ist auch heute noch selbst in führenden Abhandlungen gebräuchlich, z.B. teilt Krekeler ("Bewertungsgesetz" Berlin-Frankfurt 1958 S. 372) die Wirtschaftsgüter eines Gewerbebetriebes in Anlagekapital und Betriebskapital ein. Vgl. auch Eberhard Littmann "Grundriss der Gewerbesteuer" Stuttgart 1950 S. 116

3) RStBl 1937 S. 693 (695)

Auf dem Gebiete des Schuldrechts sei jedoch in der Regel ein sofort wirksames Recht anzunehmen, das nur hinsichtlich seiner Ausübung betagt sei. Dabei sei jedoch die Rechtsnatur des befristeten Rechts strittig 1). Die herrschende Lehre nimmt eine Befristung namentlich da an, wo die Entstehung des ganzen Schuldverhältnisses hinausgeschoben wird (bei Dauerschuldverhältnis, z.B. Miete, Dienstvertrag etc.). Dagegen sei die Befristung eines einzelnen Anspruchs (bzw. einer Schuld) regelmässig im Sinne der Betagung, also einem blossen Hinausschieben der Fälligkeit zu deuten 2).

Die Stellung des gewerbesteuerlichen Dauerschuldbegriffes zum zivilrechtlichen Schuldbegriff wird unter Ziffer 3 untersucht.

2. Die Tatbestandsmerkmale der Dauerschulden im einzelnen

a) Das Betriebskapital

Wenn die in Frage stehenden Schulden der nicht nur vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals dienen sollen, so bedarf es zunächst der Klärung, was der Gesetzgeber in diesem Fall unter Betriebskapital verstanden wissen will, denn eine Erläuterung hierzu wird nicht gegeben.

Will man dem Betriebskapital zunächst über den Kapitalbegriff näher kommen, so muss die Feststellung gemacht werden, dass das Kapital zwar nicht selten als Besteuerungsobjekt herangezogen wird, eine Kapitaldefinition jedoch im gesamten Steuerrecht nicht aufzufinden ist 3). Es muss also jeweils in den Einzelfällen entschieden werden, was der Gesetzgeber darunter verstanden haben will.

Erfreulicherweise wurde jedoch die Jahrzehnte dauernde Diskussion über den Kapitalbegriff in der volkswirtschaftlichen Theorie und in der Betriebswirtschaftslehre von Preiser 4) mit der überraschenden Feststellung beendet, dass der Begriff "Kapital" als Finanzierungsmittel für Investitionszwecke in der neueren volkswirtschaftlichen Theorie, in der Betriebswirtschaftslehre wie auch in der Praxis in gleicher Weise gebraucht wird, wobei gerade in bezug auf die Buchführung die ergänzende Aussage gemacht wird, dass es in konkreter und abstrakter Form, als

1) Hinweis von Lehmann: Enneccerus-Nipperdey (14. Aufl. § 199 II) leugnen den Unterschied zwischen befristetem (noch nicht entstandenem, aber eine Anwartschaft begründenden) Recht und betagten (schon entstandenen, aber noch nicht fälligen) Recht.

2) Lehmann a. a. O. S. 279

3) vgl. Bernhard Hartmann "Das Kapital in der Betriebswirtschaft", Meisenheim 1957 S. 34

4) Erich Preiser "Bildung und Verteilung des Volkseinkommens" gesammelte Aufsätze ("Der Kapitalbegriff und die neuere Theorie"), Göttingen 1957 S. 99 f.

Wertding oder Erinnerungsposten auftreten kann. Danach werden die beiden Bilanzseiten eindeutig in die Vermögensseite und die Kapitalseite geschieden. Bei dieser Trennung darf allerdings nicht übersehen werden, dass auf der Vermögensseite Verlustposten und auf der Passivseite Wertberichtigungsposten stehen können, so dass es in diesem Zusammenhang vielleicht klarer ist, von einer Aktiv- und einer Passivseite zu sprechen 1).

Fraglich ist nun, ob der Gesetzgeber in § 8 Ziff. 1 GewStG mit dem Ausdruck Betriebskapital auf die Aktiv- oder die Passivseite der Bilanz Bezug nimmt. Das Bayerische Gewerbesteuergesetz (Art. 8) verstand unter Betriebskapital sämtliche dem Gewerbebetrieb gewidmeten Gegenstände und Rechte mit Ausnahme jener, die der Grund- und Haussteuer unterlagen. Zur näheren Erläuterung zählte es dann u. a. auf: Maschinen, Werkzeuge, Tiere, Rohstoffe, Geld etc. Das Württembergische Gewerbesteuergesetz bezeichnete einfach das Betriebsvermögen nach dem Reichsbewertungsgesetz als Betriebskapital (Art. 30 Abs. 2). In der Preussischen Gewerbesteuerverordnung (§ 6 Abs. 1) wurde von Anlage- und Betriebskapital gesprochen als Erklärung für das Gewerbekapital. Dieses wiederum wurde durch das Betriebsvermögen im Sinne des Reichsbewertungsgesetzes dargestellt, wobei die Vermögensteile, die den gewerbesteuerpflichtigen Betrieben nicht dauernd dienten, auszuschieden waren.

Die angeführten gesetzlichen Regelungen zeigen, dass der Gesetzgeber zwar von "Kapital" sprach, aber stets die Vermögens- oder richtiger die Aktivseite der Bilanz meinte. Statt Anlage- und Betriebskapital hätte es also richtig Anlage- und Umlaufvermögen heißen müssen 2).

Auch in der reichsrechtlichen Regelung ab 1.12.1936, die heute noch Gültigkeit hat, kann bei Verwendung des Wortes "Kapital" nur die Aktiv- oder Vermögensseite der Bilanz gemeint sein. Diese Ansicht dürfte durch die Ausdrucksweise in Abschnitt 6 der Begründung zum Gewerbesteuergesetz 3) unterstützt werden, wo es heisst, dass unter "Dauerschulden" jene Schulden zu verstehen sind, bei denen der Gegenwert der nicht nur vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals dient.

Denn wie sollte auch ein Unternehmen durch die Aufnahme von Schulden gestärkt werden, doch nicht dadurch, dass sich die Zahl ihrer Verbindlichkeiten erhöht, sondern nur dadurch, dass sich auf Grund der Schulden zusätzliche Mittel

1) Vgl. auch O. Bühler "Bilanz u. Steuer" Berlin-Frankf. 1952 S. 11

2) Die Verwendung des Begriffspaares Anlage- und Betriebskapital statt Anlage- und Umlaufvermögen ist auch heute noch selbst in führenden Abhandlungen gebräuchlich, z.B. teilt Krekeler ("Bewertungsgesetz" Berlin-Frankfurt 1958 S. 372) die Wirtschaftsgüter eines Gewerbebetriebes in Anlagekapital und Betriebskapital ein. Vgl. auch Eberhard Littmann "Grundriss der Gewerbesteuer" Stuttgart 1950 S. 116

3) RStBl 1937 S. 693 (695)

auf der Vermögensseite niederschlagen, die für produktive Zwecke eingesetzt werden können. So selbstverständlich diese Feststellung auch klingen mag, so ist sie doch für die spätere Beurteilung von Einzelfragen, vor allem in Kap. VIII, nicht ohne Gewicht.

In diesem Zusammenhang muss auch noch des weiteren der Frage nachgegangen werden, welche Teile bzw. Positionen der Aktivseite der Bilanz das "Betriebskapital" umfasst.

Die reichsrechtliche Regelung lehnt sich sehr stark an die Bestimmungen der Preussischen Gewerbesteuerverordnung an. In dieser aber wird erläuternd zum Begriff Gewerbekapital in § 6 Abs. 1 das Begriffspaar "Anlage- und Betriebskapital" hinzugefügt. Auch steht in § 6 Abs. 2 der Preussischen Gewerbesteuerverordnung bei Aufzählung der hinzurechnungspflichtigen Schulden die Verstärkung des Betriebskapitals gleichwertig neben dem Verwendungszweck "behufs Anlage und Erweiterung des Geschäfts" 1). Sowohl der Wortlaut des Gesetzes wie auch die Rechtsprechung lassen erkennen, dass unter Betriebskapital in der Preussischen Gewerbesteuerverordnung nur das umlaufende Betriebsvermögen zu verstehen war. Diese Tatsache hat sich auch zum Teil auf die Auslegung der reichsrechtlichen Regelung ausgewirkt, denn Ringelmann-Freudling 2) unterscheiden zwischen "Schulden, die wirtschaftlich mit einem Vorgang des Betriebsaufbaues (Gründung, Erwerb, Erweiterung, Verbesserung des Betriebes) zusammenhängen" 3) und den "Schulden, die der nicht vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals dienen". Zu letzteren wird ausdrücklich hinzugefügt, dass die Schuld das "Betriebskapital" verstärken muss, wobei als Erläuterung für das Betriebskapital die umlaufenden Betriebsmittel angeführt werden ("Rohstoffe, Halb- und Fertigfabrikate, Waren, Zahlungsmittel, Bankguthaben, Forderungen, Wertpapiere, auch Grundstücke, soweit sie in der Hand eines Grundstückmaklers Waren sind usw.") 4). Littmann 5) unterscheidet ebenfalls in Schulden, behufs Anlage des Geschäfts, .. und in solche zur Verstärkung des "Betriebskapitals" (Umlaufvermögen), noch dazu mit dem Zusatz, dass das zeitliche Moment bei ersteren keine Rolle spiele, sondern nur bei letzteren ausschlaggebend sei.

Auch im derzeit geltenden Kapitalverkehrsteuergesetz (in der Fassung vom 24. Juli 1954) finden sich in § 2 Nr. 6 6) immer noch die Begriffe "Anlage- und

1) "Schulden, ... soweit sie behufs Anlage oder Erweiterung des Geschäfts, Verstärkung des Betriebskapitals oder sonstiger Verbesserungen aufgenommen sind".

2) "Gewerbesteuergesetz vom 1.12.1936" München-Berlin 1937 S. 261

3) Ringelmann-Freudling a. a. O. 261

4) Ringelmann-Freudling a. a. O. S. 267

5) E. Littmann "Grundriss der Gewerbesteuer" Stuttgart 1950 S. 95

6) Kap. Verk. StG § 2 Nr. 6 "Der Gesellschaftsteuer unterliegen: Die Zuführung von Anlage- oder Betriebskapital durch eine ausländische Kapitalgesellschaft in ihre inländische Niederlassung...

Betriebskapital", also "Betriebskapital" einwandfrei in der Bedeutung von Umlaufvermögen.

Es ist durchaus möglich, dass der Gesetzgeber bei Schaffung der reichsrechtlichen Regelung zum 1.12.1936 sich mit dem Begriff "Betriebskapital" nicht bis ins letzte auseinandergesetzt hat. So erläutern die Gewerbesteuer Richtlinien 1938 (X, 1) das Betriebskapital als den Gesamtbetrag der umlaufenden Betriebsmittel. Während in den Gewerbesteuer Richtlinien ab 1940 diese Begriffsbestimmung fehlt und später sogar ausdrücklich darauf hingewiesen wird, dass der Tatbestand der "Schulden, die der nicht nur vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals dienen" als allgemeiner Tatbestand die anderen Tatbestände des § 8 Ziff. 1 GewStG mit umfasst (so auch GewStR 1958 Abschn. 47 Abs. 1).

Es wurde bei der Beurteilung von Einzeltatbeständen durch die Rechtsprechung erkannt, dass eine klare Trennung in Schulden, die das Anlagevermögen, und in solche, die das Umlaufvermögen verstärken, gar nicht möglich ist 1). Aus diesem Grunde ist den Ausführungen in den späteren Richtlinien völlig zuzustimmen, wenn der allgemeine Tatbestand der dauernden Verstärkung des Betriebskapitals die übrigen Tatbestände in § 8 Ziff. 1 GewStG mit umfasst, mit der Folge, dass die Rechtsprechung bei späteren Entscheidungen immer nur auf die Frage abstellt, ob eine dauernde Verstärkung des "Betriebskapitals" vorliegt.

Wenn hierzu noch der Bundesfinanzhof 2) ausdrücklich vermerkt, dass in jedem Fall die nicht nur vorübergehende Stärkung des "Betriebskapitals" auch ein den übrigen in § 8 Ziff. 1 GewStG genannten Tatbeständen innewohnendes Wesensmerkmal ist, dann kann unter Berücksichtigung dieser Auslegung das "Betriebskapital" in § 8 Ziff. 1 GewStG nicht mehr nur als die umlaufenden Betriebsmittel verstanden werden, sondern (nachdem bereits festgestellt wurde, dass hier mit "Kapital" die Aktivseite der Bilanz gemeint ist) die Gesamtheit der einem Gewerbebetrieb zugehörigen Wirtschaftsgüter, gleichgültig in welcher Form sie auftreten, ob in Grundstücken, Maschinen, Forderungen, Bargeld oder Warenbeständen etc. Im nachfolgenden können wir uns daher damit begnügen, zu prüfen, wann eine dauernde Verstärkung des "Betriebskapitals" vorliegt.

b) Die Verstärkung des Betriebskapitals

Die Hinzurechnungspflicht von Schulden nach dem Preussischen Gewerbesteuerrecht wurde in den ersten Jahren sehr stark nach subjektiven Momenten beurteilt. Dies war vor allem bei der Beurteilung des Tatbestandsmerkmals der Verstärkung des "Betriebskapitals" festzustellen. So wurden z.B. nicht zum Gewerbekapital hinzugerechnet die Hypothekenschulden, die der Steuerpflichtige beim Erwerb der Grundstücke wegen zeitlicher Unkündbarkeit gegen seinen

1) Vgl. Blümich - Boyens - Steinbring a.a.O. S. 351

2) BFH U.v. 27. Juni 1957 BStBl 1957 III S. 287

Willen in Anrechnung auf den Kaufpreis hätte übernehmen müssen, wenn er in voller Höhe hätte bezahlen können. Entscheidend für diese Beurteilung war dabei die Tatsache, dass die Verstärkung des "Anlage- und Betriebskapitals" nicht mit dem Willen, sondern gegen den Willen des Steuerpflichtigen erfolgt war 1). Daneben war auch der Grund der Schuldaufnahme von grosser Bedeutung. Schulden, die etwa aufgenommen waren, um Verluste zu vermeiden, verstärkten nicht das "Betriebskapital" 2).

Ein deutlicher Wandel in der Auslegung des Begriffs der hinzurechnungspflichtigen Schulden war jedoch in der Rechtsprechung des Preussischen Oberverwaltungsgerichtes in den späteren Jahren festzustellen. Man könnte diesen Wandel als einen Zug zur Auslegung nach objektiven Merkmalen bezeichnen. So änderte beispielsweise das Preussische Oberverwaltungsgericht seine Meinung in den beiden obengenannten Fällen und bejahte künftig die Hinzurechnungspflicht von Schulden, auch wenn sie gegen den Willen des Steuerpflichtigen das "Betriebskapital" verstärkten bzw. nur aufgenommen wurden, um Verluste zu vermeiden 3).

Die reichsrechtliche Regelung und damit auch das noch heute geltende Recht ist (obwohl bei der Begründung für das Gewerbesteuergesetz zum 1.12.1936 die starke Anlehnung an das Preussische Gewerbesteuerrecht betont wird) 4) in dieser Hinsicht noch weiter gegangen. Dies mag vielleicht im Wortlaut des Gesetzes nicht so zum Ausdruck kommen, wurde jedoch von der Rechtsprechung in immer stärkerem Masse betont. Danach stellt jede Schuldaufnahme eine Verstärkung des Betriebskapitals dar, durch die dem Unternehmen erspart bleibt, Betriebsausgaben aus eigenen Mitteln zu decken 5). Aber auch durch die Nichtrückzahlung einer Schuld tritt eine Verstärkung des Betriebskapitals ein, und zwar auch dann, wenn es sich um aufgelaufene und dem Schuldkapital zugeschlagene Zinsen handelt 6). Damit liegt eine Verstärkung nicht nur vor, wenn durch die Schuldaufnahme dem Unternehmen neue Mittel zugeführt werden, sondern auch dann, wenn die Herausnahme von Werten aus dem Betrieb und damit eine Verringerung des Betriebskapitals durch Unterlassung von Zahlungen vermieden wird.

Bei der Schuldaufnahme kommt es nicht darauf an, zu welchem Zweck die Schuld nach dem Willen des Unternehmers aufgenommen worden ist (GewStR 1958 Abschn. 47 Abs. 2). Ob die Mittel für Wareneinkäufe oder zur Abtossung lästiger Schulden 7) oder zur Auffüllung verlorengegangenen Betriebskapitals 8)

1) Pr. OVG St 9/416

2) Pr. OVG St 5/415 und 7/398

3) RuPr VBl 1935 S. 246 und 1003

" " 1931 S. 231

4) vgl. RStBl 1937 S. 695

5) RFH v. 9.6.1939 RStBl 1939 S. 1057

6) RFH v. 22.2.1939 in RStBl 1939 S. 702

7) RFH v. 8.11.1938 in RStBl 1939 S. 287

8) Köhler "Dauerschulden im Sinne des Gewerbesteuerrechts" in "Der prakt. Betriebswirt" 1938 S. 103

oder zu Kreditgewährung an die Kundschaft oder zur Auszahlung rückständiger Löhne oder für Werbezwecke verwendet werden, ist belanglos 1).

Der Begriff der Verstärkung setzt nicht eine Erhöhung des ursprünglichen "Betriebskapitals" voraus, es genügt die Ergänzung oder Wiederherstellung 2). Ob sich dabei die Unternehmer durch die Aufnahme des Darlehens dem Darlehensgeber gefällig erweisen wollten, ist ohne Bedeutung (GewStR 1958 Abschn. 47 Abs. 2).

Die reichsrechtliche Regelung zeigt im Wortlaut gegenüber dem Preussischen Gewerbesteuerrecht doch eine bemerkenswerte Änderung. Die Formulierung lautet nicht mehr: "Schulden...die zur Verstärkung des Betriebskapitals aufgenommen sind", (§ 6 Abs. 2 a PrGewStVO) sondern: "Schulden..., die der Verstärkung des Betriebskapitals dienen" (§ 8 Ziff. 1 GewStG). Statt "aufgenommen" wird das Verbum "dienen" verwendet. Fraglich ist danach, ob z.B. Schulden, deren Gegenwert nicht mehr vorhanden ist, noch einer Verstärkung des Betriebskapitals dienen können.

Das Preussische Oberverwaltungsgericht hat in ständiger Rechtsprechung betont 3), dass die Eigenschaft der "Dauerschuld" nicht dadurch verloren geht, dass der Gegenwert nicht mehr vorhanden ist. Auch der RFH entschied hierzu 4), dass durch die neue Fassung des Wortlauts des Gesetzes (statt aufgenommen - dienen) der Gesetzgeber keineswegs im Gegensatz zum ehemaligen Preussischen Gewerbesteuergesetz zum Ausdruck bringen wollte, eine Verstärkung des Betriebskapitals liege dann nicht vor, wenn am Stichtag nur noch die Schuld, nicht aber der Gegenwert vorhanden sei, und dies mit Recht, denn da die zugeflossenen Mittel im Gewerbebetrieb einer steten Umformung unterliegen, lässt es sich kaum feststellen, ob der Gegenwert der Schuld noch vorhanden ist 5). Im übrigen werden Verluste vom Eigenkapital abgebucht oder sind als abgebucht zu denken, mit der Folge, dass sich bei der Errechnung des betrieblichen Einheitswertes eine entsprechende Minderung ergibt, so dass Schulden, die zum Verlustausgleich aufgenommen wurden, unter sonst gleichen Voraussetzungen bei einer Einrechnung in das Gewerbekapital nur bewirken, dass das Gewerbekapital gegenüber dem Zeitpunkt vor Eintritt der Verluste gleichbleibt, nur mit dem Unterschied, dass sich das Verhältnis der Ansprüche am Gewerbekapital hinsichtlich der Betriebsinhaber und Gläubiger geändert hat. Diese Änderung aber ist ohne Bedeutung, da infolge des Objektcharakters der Gewerbesteuer die Finanzierungsform (Eigenkapital oder Fremdkapital) unberücksichtigt bleibt.

Aus diesem Grunde ist es auch unverständlich, wenn Unternehmer, deren

1) vgl. Blümich-Boyens-Steinbring a.a.O. S. 351

2) RFH U. v. 8. 11. 1938 RStBl 1939 S. 287

3) u.a. Pr.OVG Bd. 97 S. 8

4) RFH U. v. 22. 2. 1939 RStBl 1939 S. 702

5) Blümich - Boyens - Steinbring a.a.O. S. 352

Betriebe von Kriegsschäden oder Kriegsfolgeschäden (Demontagen) betroffen wurden, oder die ihre Betriebe infolge Vertreibung ganz verloren haben, und die deshalb für den Wiederaufbau in erheblichem Masse auf Fremdkapital angewiesen waren, auf das ungünstige Verhältnis von Eigenkapital zu Fremdkapital hinweisen und aus diesen Gründen die genannten Kredite nicht als Dauerschulden behandelt haben wollen. Bei diesen Klagen wird der Charakter der Gewerbesteuer als Objektsteuer völlig verkannt, denn das Verhältnis von Eigenkapital zu Fremdkapital mag noch so ungünstig sein, so bleibt doch die Gewerbesteuerlast immer die gleiche. Also zahlen die besagten Unternehmer genauso viel Gewerbesteuer wie jene mit sehr viel Eigen- und wenig Fremdkapital. Nicht das Argument des ungünstigen Verhältnisses von Eigenkapital zu Fremdkapital kann deshalb vorgebracht werden, sondern die Tatsache, dass jene geschädigten Unternehmer, nicht etwa in höherem Masse, sondern in gleichem Masse belastet sind wie die ungeschädigten Unternehmer, was aber durchaus im Sinne des Gesetzes ist. Diese Folgerung führt zweifellos zu gewissen Härten. Der Gesetzgeber hätte für diese Fälle durch eine Gesetzesänderung eine Milderung der steuerlichen Belastung für die kriegsgeschädigten Unternehmungen einführen können und - wie das Finanzgericht Freiburg sagt - auch müssen 1) + 2).

Insoweit ist also gegenüber dem Preussischen Gewerbesteuergesetz keine Änderung eingetreten. Doch war der Wechsel im Wortlaut des Textes offensichtlich doch nicht ganz unbeabsichtigt gewesen. Die Verwendung des Wortes "behufs" und "aufgenommen" zeigen an, dass nach dem Preussischen Gewerbesteuerrecht beim Dauerschuldbegriff das subjektive Moment der Schuldaufnahme zu einem oder zu mehreren Zwecken hinzukommen musste. Fraglich ist, ob das subjektive Merkmal der Schuldaufnahme auch bei der reichsrechtlichen Regelung gefordert wird oder ob nur das objektive Merkmal der nicht nur vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals vorliegen muss. Der Wortlaut des Textes von § 8 Ziff. 1 GewStG lässt jedenfalls keinen sicheren Schluss zu, und auch auf Grund der Entstehungsgeschichte des genannten Paragraphen kann eine eindeutige Feststellung nicht getroffen werden 3).

In der Literatur wird häufig die Meinung vertreten, dass zum Begriff der Dauerschulden auch das subjektive Tatbestandsmerkmal der Aufnahme eines Kre-

1) FG Freiburg U. v. 14. 2. 1957 in DStZ B 1957 S. 452 (rechtskräftig)

2) Inzwischen ist eine Verwaltungsanordnung betreffend Teilerlass der Gewerbesteuer (im Sinne des § 131 Abs. 1 Satz 1 AO) bei Betrieben von Vertriebenen und Verfolgten, sowie von Kriegssachgeschädigten und Evakuierten ergangen (21. 1. 1958; BStBl I S. 24, in der Fassung der Verwaltungsanordnung v. 23. März 1960 BStBl I S. 8)

3) Vgl. Gutachten des Bundesmin. d. Finanzen zu der genannten Frage in BStBl 1959 III S. 428 wiedergeg. i. Zusammenhg. mit dem BFH - Urteil ü. "Steuer-schulden"

dits zum Zweck der nicht nur vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals erfüllt sein muss 1). Offenbar beruht diese Meinung auf der Tatsache, dass die Gewerbesteuerrichtlinien seit jeher, beginnend mit denen vom 14.4.1937 (RStBl 1937 S. 522), endend mit den heute gültigen Gewerbesteuerrichtlinien des Jahres 1958 (A 47), immer von Schuldaufnahme sprechen. Das mag aber wiederum daran liegen, dass sich die Richtlinien einst der Begründung zum Gewerbesteuergesetz zum 1.12.1936 2) angeschlossen haben, in denen nur auf den einen Fall der langfristigen Kreditaufnahme Bezug genommen wird, vielleicht deshalb, weil damals die Preussische Regelung mit dem subjektiven Moment der Schuldaufnahme noch in reger Erinnerung war und an andere Fälle zunächst gar nicht gedacht wurde. Jedenfalls sind die Gewerbesteuerrichtlinien, was diesen Tatbestand anbetrifft, auf dem Stande des Jahres 1937 stehen geblieben.

Ein Gutachten des Bundesministers der Finanzen 3) geht daher nicht von dem schwer auslegbaren Wortlaut des Gesetzes, sondern vom Wesen der Gewerbesteuer als Objektsteuer aus und meint, dass eben auf Grund des Objektcharakters der Gewerbesteuer die Beurteilung der Streitfrage nur nach objektiven Merkmalen erfolgen könne. Dabei sei es unerheblich, ob das "Betriebskapital" aus Eigenkapital oder Fremdkapital bestehe und ob das Kapital durch einen Willensakt des Betriebsinhabers entstanden und dem Betrieb zu einem bestimmten Zweck gewidmet sei. Entscheidend sei allein, ob das Kapital vorhanden sei und objektiv dem Betrieb langfristig diene.

In diesem Sinne haben auch der Reichsfinanzhof und Bundesfinanzhof entschieden. So betont der Bundesfinanzhof im Urteil vom 27. Juni 1957 4) noch einmal zusammenfassend: Für die Hinzurechnung der Dauerschulden komme es nicht darauf an, ob die Schulden mit oder ohne Willen des Gläubigers oder des Schuldners entstanden sind, ob sie das Betriebsvermögen erhöht oder nur dessen Verminderung verhindert haben, ob die Gegenwerte am Stichtag noch vorhanden und ob die Schulden verzinslich sind. Weiterhin wird ausdrücklich festgestellt 5), dass der Entstehungsgrund, der Inhalt der Schuld (z.B. Zahlung einer Geldsumme, Übertragung von Vermögensgegenständen, die Vornahme be-

1) u. a. Jäger "Sind Rückstellungen f. Steuerschulden Dauerschulden?"

Betriebsber. 1959 S. 594

van der Velde "Schadenersatzverpflichtungen als Dauerschulden bei der Gewerbesteuer" "Der Betrieb" 1954 S. 461

Birkholz "Können Steuerschulden Dauerschulden im Sinne des § 12 Abs. 2 Ziff. 1 GewStG sein?" DStZ A 1957 S. 359

2) RStBl 1937 S. 693

3) BStBl 1959 III S. 429 in Zusammenhang mit BFH U. v. 11.8.1959

4) BStBl 1957 III S. 287

5) BFH U. v. 26.11.1957 BStBl 1958 III S. 39

stimmter Handlungen) und die Fälligkeit nicht entscheidend sind 1).

Im übrigen fordert der Begriff der "Schuld" und der des "Dienens" durchaus nicht zwingend ein subjektives Tatbestandsmerkmal. Jeder Schuld, die auf der Passivseite der Bilanz ausgewiesen wird, entsprechen auf der Aktivseite der Bilanz Wirtschaftsgüter in der angegebenen Werthöhe der Schuld. (Hierbei soll selbstverständlich jener Fall ausgeschlossen sein, in dem das gesamte Eigenkapital bereits aufgezehrt ist und die Wirtschaftsgüter der Aktivseite trotzdem nicht mehr ausreichen, um die Schulden zu decken). Die Folge ist, dass Wirtschaftsgüter der Aktivseite in Werthöhe der auf der Passivseite ausgewiesenen Schulden dem Gewerbebetrieb dienen, d. h. ihm zur Verfügung stehen, gleichgültig, ob bei den Schulden im einzelnen das Moment der Aufnahme (z. B. bei Obligationen, Bankkrediten) vorliegt oder nicht (z. B. bei Rückstellungen). Inwieweit die den genannten Schulden entsprechenden Wirtschaftsgüter ständig benötigt werden, ändert nichts an der Dienstbereitschaft dieser Wirtschaftsgüter. Nun könnte allerdings eingewendet werden, dass, wenn diese Dienstbereitschaft nicht in Anspruch genommen wird, in der Zeit der "Nichtinanspruchnahme" ein Dienen nicht vorliege. Das aber zielt schon mehr auf die Frage nach dem betriebsnotwendigen bzw. betriebszugehörigen Vermögen bzw. "Kapital" ab, die aber nichts mehr mit dem Moment der Schuldaufnahme zu tun hat.

Was diese Frage anbetrifft, so stellt die Rechtsprechung fest, dass der Annahme von Dauerschulden das Vorhandensein zu ihrer Tilgung ausreichender flüssiger Mittel nicht entgegensteht, es sei denn, dass die flüssigen Betriebsmittel mit der Dauerschuld rechtlich so eng verbunden sind, dass sie eine andere Bedeutung als zur Tilgung der Dauerschulden zu dienen, überhaupt nicht mehr haben 2). Entscheidend ist also die rechtliche Bindung. Deshalb verliert auch eine Dauerschuld auf einem Sonderkonto einer Bank ihren Charakter als Dauerschuld nicht dadurch, dass der Steuerpflichtige bei derselben Bank auch ein Guthaben besitzt,

1) Diese Feststellungen im Gutachten des BFH stimmen nicht überein mit dem Urteil des RFH vom 4. 11. 1942 RStBl 1942 S. 1110. Nach dem zitierten Urteil sind Verbindlichkeiten eines Unternehmens, das lediglich noch Vermittlergeschäfte betreibt, keine Dauerschulden, soweit die Verpflichtungen aus der früheren Tätigkeit der Firma als Bank herrühren. Dabei wird in der Urteilsbegründung als wesentlich angeführt: der Schuldgrund, die Höhe der Schuld, die Kreditbedingungen u. der Zweck der Schuldaufnahme. Aus der Tatsache, dass die eingefrorenen Kredite nicht für das jetzige Vermittlergeschäft aufgenommen wurden, wurde hergeleitet, dass sie zur Führung d. Vermittlergeschäftes nicht benötigt wurden. Allerdings vergass man zu berücksichtigen, dass ihre Rückzahlung wegen des Fehlens liquider Mittel noch nicht vorgenommen werden konnte u. eine unterlassene Tilgung bekanntlich auch eine Verstärkung d. Betriebskapitals bedeutet.

2) RFH U. v. 7. Dez. 1938 RStBl 1939 S. 330

das zur Deckung der Schuld ausreicht 1). Vielmehr geht aus dem Verhalten des Steuerpflichtigen hervor, dass er absichtlich die Guthaben zur Tilgung der Schuld auf dem Sonderkonto nicht benutzt hat. Diese Unterlassung der Tilgung bedeutet für ihn eine freie Verfügungsmöglichkeit über die Guthaben und damit eine Verstärkung des Betriebskapitals. Dass sämtliche Guthaben, welchen Namen sie auch haben mögen, als Teile des einheitlichen Kontokorrents im Sinne der Paragraphen 355 bis 357 HGB anzusehen sind, ist dabei unbedeutend. Denn das Zivilrecht, das für die steuerrechtliche Beurteilung von Schuldverhältnissen als massgebend angesehen wird, erkennt eine Ausnahme dann an, wenn die verschiedenen Konten deshalb geführt werden, um verschiedene Geschäftsbeziehungen dauernd getrennt voneinander zu behandeln 2) 3).

Der geforderte rechtliche Zusammenhang von Betriebsvermögensteilen mit Schulden liegt auch dann vor, wenn Forderungen zum Zwecke der Aufrechnung gegen Schulden erworben werden, und zwar gilt dies vom Zeitpunkt der Aufrechenbarkeit ab 4). Denn danach (§ 389 BGB) gelten Forderungen, soweit sie sich mit Schulden decken, im Zeitpunkt der Aufrechenbarkeit als erloschen.

Doch der bisher genannte rechtliche Zusammenhang der Schulden mit Aktivposten der Bilanz als Erfordernis für die Nichthinzurechnung, ist keineswegs allein entscheidend. Wesentlich ist, dass zu diesem rechtlichen auch ein wirtschaftlicher Zusammenhang hinzukommen muss, dergestalt, dass Werte in Höhe der Schuldbeträge wirtschaftlich aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden sind und eine Art Sondervermögen bilden. Der rechtliche Zusammenhang soll also wohlgeordnet keine rechtliche Aussonderung aus dem Betriebsvermögen bewirken, sondern bedeutet, dass die Gegenwerte der Schuld der freien Verfügung der Unternehmung entzogen werden und nur für die genannten Schulden Verwendung finden (vgl. Gutachten des RFH v. 26. 11. 1943) 5). Dabei genügt aber allein die wirtschaftliche Aussonderung aus dem Betriebsvermögen nicht, wenn nicht diese wirtschaftliche Aussonderung rechtlich auch gewährleistet wird. So entschied der RFH, dass ein langfristiges, einer Versicherungsgesellschaft von ihren Rückversicherern gewährtes Darlehen, das zur Sicherung der Ansprüche der Versicherungsgesellschaft aus dem Rückversicherungsvertrag bestimmt war, als Dauerschuld zählt 6), und dies, obwohl das Darlehen nicht im Unternehmen arbeitete, sondern

1) FG Karlsruhe U. v. 15. 11. 1955 EFG 1956 S. 139 (rechtskräftig)

2) RFH U. v. 13. 3. 1942 RStBl 1942 S. 716

3) RFH U. v. 24. 11. 1942 RStBl 1943 S. 581. Es wird im Urteil wieder hervorgehoben, dass für die steuerrechtliche Beurteilung von Schuldverhältnissen regelmässig das BGB massgebend ist und nicht etwa, wie es für den vorliegenden Fall von Bedeutung wäre, die Devisengesetzgebung:

4) S. Fussnote 3 s. o.

5) in RStBl 1944 S. 171

6) RFH U. v. 9. 6. 1939 RStBl 1939 S. 1057

bei der kommunalen Landesbank zu einem Zinssatz angelegt war, der nur 0,25 % über dem an den Darlehensgeber zu leistenden Zins lag, so dass aus der Differenz die durch die Hinzurechnung anfallende erhöhte Gewerbesteuer nicht gedeckt werden konnte 1).

Vielleicht ging auch der RFH zu weit, als er den Sicherungszweck des Darlehens allein als ausschlaggebend für die Verstärkung des Betriebskapitals ansah, da dieser Sicherungszweck genauso auch durch die Sicherungsübereignung von Anlagegütern, Verpfändung von Wertpapieren, Waren etc. erfolgen könnte und dann diese sicherungsübereigneten oder verpfändeten Wirtschaftsgüter keineswegs dem Gewerbekapital des Sicherungsnehmers zuzurechnen sind. Bei voller Würdigung des in diesem Fall dem Reichsfinanzhof vorliegenden Sachverhalts sollte auch hier die Ansicht vertreten werden, dass das Fehlen einer rechtlichen Verpflichtung zur wirtschaftlichen Aussonderung der Darlehensgelder aus dem Betriebsvermögen entscheidend gewesen sei.

Die Auslegung des Wortes "dienen" wurde also von der Rechtsprechung in der Weise vorgenommen, dass die Schulden dann der Verstärkung des Betriebskapitals dienen, wenn ihre Gegenwerte dem Gewerbebetrieb zur Verfügung stehen. Sie stehen ihm nicht zu Verfügung, wenn auf Grund rechtlicher Abmachungen eine wirtschaftliche Aussonderung der Mittel aus dem Betriebsvermögen vorzunehmen ist, mit der Folge, dass in diesen Fällen keine Verstärkung des "Betriebskapitals" eintritt.

Auf diese genannten rechtlichen Abmachungen zum Zweck der wirtschaftlichen Aussonderung der Gegenwerte wird nur unter ganz bestimmten strengen Voraussetzungen verzichtet, wie sie beispielsweise bei den sogenannten Stillhaltungsschulden und den Schulden, deren Tilgung durch gesetzliche oder behördliche Massnahmen ausgesetzt ist, vorliegen.

Weniger strenge Voraussetzungen für die Anerkennung der Stillhaltungsschulden als laufende Verbindlichkeiten fordert das niedersächsische Finanzgericht Hannover 2) in seiner Entscheidung vom 25.6.1954. Es meint unter Heranziehung der Ausnahmeregelung über Stillhaltungsschulden, dass Reichsmarkverbindlichkeiten eines ehemaligen Rüstungsbetriebes, die infolge des Ausfalls der Forderungen gegen das Reich, Fortnahme der Warenvorräte durch die Besatzungsmacht und Demontage nicht abgedeckt werden konnten, keine Dauerschulden im Sinne des Gewerbesteuergesetzes seien. Das Finanzgericht stellte fest, dass hier die dritte der bei den Stillhaltungsschulden gemachten Voraussetzungen, nämlich das jederzeitige Vorhandensein flüssiger Mittel zur Tilgung der Schuld, fehle, doch werde dies durch die Tatsache ersetzt, dass die Fortnahme der Warenvorräte, die Demontage etc. die Tilgung der Schuld bis zum 20. Juni 1948 verhindert habe. Vor allem könne auf Grund des Verbots der Umstellung auf friedensmässige Produktion ein Unterlassen

1) vgl. Kap. II

2) EFG 1954 S. 261 (rechtskräftig)

der Tilgung durch behördlichen Zwang angenommen werden.

Dem kann entgegengehalten werden, dass auch kurzfristige Kredite durch wirtschaftliche Schwierigkeiten einfrieren und damit zu Dauerschulden werden können und zwar gleichgültig, ob der Gegenwert am Stichtag noch vorhanden ist oder nicht. Soweit auf Grund der Nachkriegsverluste infolge Demontage u. ä. kurzfristige Schulden nicht getilgt werden konnten, dienten sie zur dauernden Verstärkung des Betriebskapitals. Sie sind damit bei Errechnung des Gewerbekapitals dem Einheitswert zuzurechnen.

Wollte man die kriegs- und nachkriegsgeschädigten Unternehmer gewerbesteuerlich besser stellen, so hätte das logischerweise durch Stundung oder Erlass erfolgen müssen, nicht aber durch eine Fehlinterpretation langfristig gebundener Kapitalteile.

c) Die 'dauernde' Verstärkung des "Betriebskapitals"

Von den einzelnen Merkmalen des Dauerschuldbegriffes ist das der "nicht nur vorübergehenden" Verstärkung des "Betriebskapitals" das weitaus strittigste. "Nicht nur vorübergehend" bedeutet dabei dasselbe wie "dauernd" 1).

Das Begriffsmerkmal der dauernden Verstärkung (des Betriebskapitals) geht auf die Regelung in § 23 des Preussischen Gewerbesteuergesetzes aus dem Jahre 1891 zurück. Die Grundsätze, die das Preussische Oberverwaltungsgericht in fortlaufender Rechtsprechung zu diesem Begriffsmerkmal entwickelt hat, wurden, was vor allem die letzten Entscheidungen anbetrifft, zu einem Teil vom Reichsfinanzhof und Bundesfinanzhof übernommen, zum andern Teil erfuhren sie gerade durch die neueste Rechtsprechung eine beachtliche Ergänzung.

Bemerkenswert ist zunächst beim Preussischen Gewerbesteuerrecht die Abstellung auf subjektive Momente bei der Beurteilung der dauernden Verstärkung des Betriebskapitals. So sind aufgenommene Darlehen nur dann hinzurechnungspflichtig, wenn die Absicht der Kontrahenten dahin ging, das Betriebskapital dauernd zu verstärken 2). Und wenn beispielsweise Mitglieder einer GmbH den ihnen zustehenden Gewinnanteil der Gesellschaft als Darlehen beliehen, so bedurfte es noch eigens einer besonderen Vereinbarung, dass die nicht abgehobenen Beträge der Gesellschaft dauernd als Betriebsmittel überlassen werden sollten 3). Weiterhin lag bei Krediten, die jederzeit kurzfristig kündbar waren, keine dauernde Krediteinräumung vor 4). Es wurde also nicht darauf abgestellt, ob die Kredite nicht nur vorübergehend zur Verfügung standen, sondern ob sie kurzfristig kündbar waren. Denn das Preussische Oberverwaltungsgericht 5)

1) vgl. Blümich-Boyens-Steinbring a. a. O., S. 350

2) H. Rohde "Die Preussische Gewerbesteuer 1927" Berlin 1927 S. 109

3) PrOVG in St Bd. 16 S. 422

4) Hog-Arens a. a. O., S. 130

5) U. v. 17. 1. 1928 VIII GSt 182, 27

wandte sich ausdrücklich gegen das von der Vorentscheidung verwertete Moment der bisherigen (langen) Dauer des Kredits und bezeichnete dies als unerheblich. Später setzte sich jedoch sehr stark eine objektive Betrachtungsweise durch, indem bei der Beurteilung der dauernden Verstärkung dem Zeitmoment, d.h. der tatsächlichen Bindungsdauer der Fremdmittel, losgelöst von den übrigen Umständen, das Hauptgewicht zugewiesen wurde.

Doch dazu war eine Reihe von Jahren nötig. Denn wie lange ein Kredit dem Gewerbebetrieb gewidmet sein sollte, um ihn als einen dauernden anzusehen, darüber war im Gesetz nichts gesagt. So hatte sich in der Praxis in Preussen die Übung herausgebildet, dass ein Kredit, von Ausnahmefällen abgesehen, dann als Dauerschuld angesehen wurde, wenn er länger als ein Jahr bestand 1). Eine Stützung dieser Praxis, vor allem aber die Ausrichtung der Beurteilung einer Schuld als Dauerschuld nach dem blossen Zeitmoment, fand in der Entscheidung des Preussischen Oberverwaltungsgerichtes bei der Frage der Prolongation von Krediten statt 2). Danach wurde bei Hingabe von Geldern auf höchstens ein Vierteljahr, die dann lediglich prolongiert wurden, eine dauernde Verstärkung nicht ohne weiteres ausgeschlossen. Man schloss aus der erst nach einem oder mehreren Jahren erfolgten Tilgung auf ein stillschweigendes Abkommen einer nicht nur vorübergehenden Kreditgewährung. Umgekehrt wurden Schulden mit einer Laufzeit von drei Monaten und darunter nach der preussischen Rechtsprechung unter die laufenden Verbindlichkeiten eingeordnet 3).

Zunächst war allerdings für das Vorliegen einer Dauerschuld noch erforderlich, dass die Kreditgewährung, wenn auch nicht für längere Zeit vereinbart, so doch von vornherein für längere Zeit beabsichtigt sein musste. Fraglich war nur, in welchen Fällen eine Kreditverlängerung von vornherein beabsichtigt war.

Die ältere Rechtsprechung 4) folgte aus der Üblichkeit der Verlängerung eines Kreditabkommens, dass die Parteien in der Regel von vornherein ein längeres Bestehen der Kreditbeziehung beabsichtigt haben. Allerdings war Voraussetzung für diese Folgerung, dass die Verlängerung des Kredits "ohne weiteres" erfolgt war.

Wenn auf dieses "ohne weiteres" so viel Gewicht gelegt wurde, so war es für den Steuerpflichtigen in zahlreichen Fällen sicherlich leicht, den Einwand zu bringen, dass die Verlängerung des Kredits erst nach schwierigen, besonderen Verhandlungen mit dem Kreditgeber erreicht worden sei. Bald folgte dann auch ein Urteil, in dem zum Ausdruck kam, dass eine formell kurzfristige Schuld, die jahrelang lief, einer von vornherein vereinbarten langfristigen Schuld gleichsteht, gleichgültig, in welcher Form sich die Verlängerung oder Erneuerung der Schuld

1) Johannes Abraham "Praktischer Führer durch das Gewerbesteuerrecht" Loseblattausgabe Stand 1942 S. 250

2) vgl. RuPrVBl 51 S. 63

3) vgl. J. Abraham a.a.O. S. 250

4) z.B. PrVBl Bd. 50 S. 257

vollzieht, ob diese Verlängerung oder Erneuerung glatt vor sich geht, oder ob es jedes Mal einer längeren Verhandlung bedarf 1).

Aus Grund der Gewerbesteuerrichtlinien 1937 (X 1) zur neuen reichsrechtlichen Regelung könnte man geneigt sein, von einer gewissen Rückkehr zur Betrachtung nach subjektiven Merkmalen zu sprechen. Denn dort wird ausgeführt, dass es bei der Beurteilung von Schulden als Dauerschulden im einzelnen stets auf die der Kreditgewährung zu Grunde liegenden vertraglichen Vereinbarungen ankomme. Später jedoch 2) wird ausdrücklich betont, dass bei der Beurteilung des Tatbestandes der dauernden Verstärkung des Betriebskapitals nicht die Abmachungen der Parteien, sondern das tatsächliche Geschäftsverhältnis entscheidend sei. Dieses tatsächliche Geschäftsverhältnis wird sich im allgemeinen aus den Abmachungen der Parteien ergeben, aber nicht wie sie nach aussen hin getroffen sind, sondern wie sie wirklich sind. Demnach "entscheidet also nicht die äussere Form, in die die Beteiligten ihre Abmachungen kleiden, sondern der wirkliche Wille der Beteiligten, wie er sich aus der tatsächlichen Gestaltung der Dinge ergibt" 3). Werden also an sich kurzfristige Schulden längere Zeit nicht getilgt, so kann hieraus auf eine stillschweigend vereinbarte Verlängerung der Kredite geschlossen werden, und zwar auch dann, wenn von vornherein nur eine kurze Laufzeit vereinbart worden ist. Wenn entgegen dieser Feststellung die Gewerbesteuerrichtlinien, einschliesslich der des Jahres 1958 (Abschn. 47 Abs. 3), bei der Prüfung des Dauerschuldcharakters von Krediten, für die von vornherein nur eine kurze Laufzeit vereinbart worden war, ausführen, dass diese die Eigenschaft einer Dauerschuld haben können, "wenn aus dem Geschäftsverhältnis der Beteiligten zu entnehmen ist, dass ein solcher Kredit sich üblicherweise ohne weiteres auf eine längere Dauer erstrecken wird", dann treffen sie diese Feststellung deshalb, weil damit eine zu widerlegende Vermutung aufgestellt werden soll, die die Verwaltung der Prüfung im Einzelfall entheben soll.

Das alles besagt aber keineswegs, dass die Ausgestaltung der Schuld auf Grund der Abmachungen der Parteien bedeutungslos ist. Denn sie lässt oft Rückschlüsse auf die Dauer der Zurverfügungstellung der Mittel zu (GewStR 1958 Abschn. 47 Abs. 4). Haben einmal Schulden die Eigenschaft als Dauerschulden angenommen, so bleiben diese Dauerschulden bis zum Erlöschen des Schuldverhältnisses. Dabei ist eine Schuld immer als eine Einheit anzusehen. Auch wenn sie ratenweise zu tilgen ist, kann eine Aussonderung der Teilbeträge, deren Tilgung kurz bevorsteht, nicht erfolgen 4).

1) vgl. Boyens DStBl 1936 S. 175 ff. mit Hinweis auf eine unveröffentlichte Entscheidung des ProVG

2) so auch die GewStR 1958 Abschn. 47 Abs. 3

3) Blümich-Boyens-Steinbring a. a. O., S. 352

4) ProVG in RuPrVB1 1935 S. 1004 u. GewStR 1958 Abschn. 47 Abs. 10

Für die Frage, ob die Schuld der dauernden Verstärkung des Betriebskapitals dient, ist grundsätzlich jedes selbständige Kreditgeschäft für sich zu betrachten 1). "Es ist daher auf keinen Fall zulässig, mehrere selbständige Kreditgeschäfte als eine Einheit anzusehen und davon die Beantwortung der Frage abhängig zu machen, ob eine Dauerschuld oder eine laufende Schuld vorliegt" (GewStR 1958 Abschn. 47 Abs. 3). Diese Regelung dürfte, wenn einmal vom Objektcharakter der Gewerbesteuer abgesehen werden soll, zunächst klar und einleuchtend sein. Leicht verständlich ist auch, dass bei dieser Aussage Kredite, die bei verschiedenen, voneinander unabhängigen Kreditgebern aufgenommen wurden, nicht zusammengefasst werden dürfen 2). Die Schwierigkeit beginnt erst bei Klärung der Frage, ob bei mehreren Kreditakten desselben Kreditgebers eine Mehrheit selbständiger Kreditgeschäfte oder ein einheitlicher nur der Höhe nach veränderlicher Kredit vorliegt (es wird hierauf in Kap. IV 2 d ausführlich eingegangen werden).

Hier sei nur bezüglich der Kontokorrentschulden gegenüber Banken erwähnt, dass eine Schuld auf Grund eines Schuldvertrages zu einem Teil Dauerschuld und zum anderen Teil laufende Schuld sein kann, nämlich insofern, als der über eine längere Zeitdauer bestehende Mindestbestand als Dauerschuld, der in seiner Höhe wechselnde Rest als laufende Schuld angesehen wird 3). Es kann also zunächst festgestellt werden, dass bei Prüfung der Frage, ob eine Dauerschuld vorliegt, das zeitliche Moment ausschlaggebend ist. Wenn jedoch die Gewerbesteuerrichtlinien 1958 (Abschn. 47 Abs. 3) in Anlehnung an die preussische Rechtsprechung davon ausgehen, dass in der Regel Schulden mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr Dauerschulden darstellen, und dass Schulden mit einer Laufzeit bis zu drei Monaten als laufende Schulden anzusehen sind, so ist dies nicht mehr als eine Art Richtschnur; denn gerade die neueste Rechtsprechung hat gezeigt, dass Schulden auch mit einer längeren Laufzeit, z.B. einer solchen von zwei Jahren 4), durchaus noch keine Dauerschulden sein müssen, dass es vielmehr bei der Beurteilung der Frage, ob eine dauernde Verstärkung des Betriebskapitals vorliegt, auch sehr auf den Charakter der Schuld ankommt 5), der sie als zum laufenden Geschäftsgang oder zum "Dauerbetriebskapital" 6) gehörig ausweist.

Häufig hat die Rechtsprechung bei der Feststellung des Tatbestandsmerkmals der dauernden Verstärkung des Betriebskapitals zunächst die Frage geprüft, ob eine nur vorübergehende Verstärkung vorliegt. Wurde diese Frage verneint, so wurde

1) So schon das ProVG (U. v. 11. Juni 1912 u. 13. März 1913) 62/335 u. 78/160

2) RFH U. v. 9.1.1940 RStBl 1940 S. 666

3) RFH U. v. 22.11.1938 in RStBl 1939 S. 216

4) BFH U. v. 18.8.1959 in BStBl 1959 III S. 430

5) BFH U. v. 17.3.1959 BStBl 1960 III S. 49; BFH v. 1.12.1959 BStBl 1960 III S. 51; BFH v. 11.8.1959 BStBl 1959 III S. 428

6) BFH U. v. 11.8.1959 in BStBl 1959 III S. 428

daraus auf eine dauernde Verstärkung des Betriebskapitals geschlossen. Deshalb soll in einem eigenen Abschnitt die vorübergehende Verstärkung des Betriebskapitals durch Darstellung des Charakters der laufenden Schulden aufgezeigt werden.

d) Die vorübergehende Verstärkung des Betriebskapitals

Der nicht nur vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals durch sogenannte "Dauerschulden" steht die nur vorübergehende Verstärkung des Betriebskapitals durch sogenannte laufende Schulden gegenüber, die nach § 12 Abs. 2 Ziff. 1, in Verbindung mit § 8 Ziff. 1 GewStG, nicht hinzurechnungspflichtig sind. Um laufende Verbindlichkeiten handelt es sich dann, wenn im gewöhnlichen Geschäftsverkehr eines Gewerbebetriebes Schulden regelmässig begründet werden, die nach kurzer Zeit durch Erfüllung oder Zahlung getilgt werden (GewStR 1958 Abschn. 47 Abs. 5) 1). Es gehören hierzu insbesondere laufende Warenschulden und Bankschulden, die zur Bezahlung von Warenschulden oder Löhnen aufgenommen wurden, wenn die Abdeckung regelmässig aus den laufenden Erlösen der umgesetzten Waren oder Dienstleistungen erfolgt, die Schulden also in der Umschlagperiode abgetragen werden (GewStR Abschn. 47 Abs. 5).

Demzufolge können also auch Hypothekenschulden, die ein Bauunternehmer zur Errichtung von Gebäuden aufgenommen hat, die nach Fertigstellung veräußert werden, u.U. wie Warenschulden als laufende Schulden behandelt werden 2).

Werden aber beispielsweise die einzelnen Warenlieferungen nicht mehr innerhalb des üblichen Ziels beglichen, so kommt es zu jenen Grenzfällen, bei denen eine Zuordnung entweder zu den laufenden oder zu den Dauerschulden recht schwierig wird. Die Rechtsprechung sagt hierzu, dass bei solchen Schulden nicht nur das Zeitmoment, sondern auch der Charakter der Schuld von Bedeutung sei. Deshalb könne auch in solchen Fällen die übliche "Dauer" der laufenden Schulden von einem Jahr überschritten und sogar beispielsweise bis zu einer Laufzeit von zwei Jahren 3) eine Zuordnung zu den laufenden Schulden erfolgen. Damit wird offensichtlich, dass die Fristigkeit der Schuld durch Berücksichtigung des Schuldcharakters stark an Bedeutung verliert. Denn es wird bei Prüfung der Hinzurechnungspflicht von Schulden zum Gewerbekapital durch Berücksichtigung des Schuldcharakters die Zeitspanne der Kurzfristigkeit verlängert, aber nur insoweit, als der Geschäftsvorfall, an den die Schuld anknüpft, eine normale Abwicklung aufweist. Wird dagegen der normale Ablauf des Geschäftsvorfalles durchbrochen, dann gewinnt auch wieder die Fristigkeit der Schuld ihre Bedeutung. Strittig ist dabei nur, ob die Laufzeit sodann vom Zeitpunkt des Entstehens der Schuld oder vom Zeitpunkt der Durchbrechung des typischen Verlaufs der Schuld entschei-

1) In diesem Sinne schon RFH U. v. 23.10.1935 RStBl 1936 S. 411

2) RFH U. v. 10.10.1939 RStBl 1940 S. 357

3) BFH U. v. 18.8.1959 BStBl 1959 III S. 430

dend sein soll. Der Bundesfinanzhof hält hierzu den Zeitpunkt des Entstehens der Schuld für massgeblich 1).

In diesem Zusammenhang muss jedoch noch näher auf die Bankkontokorrentschulden eingegangen werden. Es wurde bereits ausgeführt, dass bei Kontokorrentschulden der Mindestbestand bei einer "Laufzeit" von über einem Jahr als Dauerschuld gilt. Nun hat die Rechtsprechung hierzu Entscheidungen getroffen, die zunächst wie eine völlige Aufhebung der Bedeutung des Zeitmoments anmuten. Nach diesen Urteilen gilt nämlich der Mindestbestand des Kontokorrentkredits auch bei längerem Bestehen nicht als Dauerschuld, wenn er im Zusammenhang mit bestimmten laufenden Geschäftsvorgängen, insbesondere Warengeschäften, steht 2).

Wird ein allgemeiner Geschäftskredit, der bis zu einer bestimmten Höchstgrenze eingeräumt wird, für die Finanzierung von Warengeschäften gewährt, so liegt, nach der Rechtsprechung 3), der geforderte wirtschaftliche Zusammenhang, der das Zeitmoment bei Kontokorrentkrediten völlig ausser Kraft zu setzen scheint, nicht vor, da die Verknüpfung mit einzelnen laufenden Geschäftsvorgängen fehlt. Es muss vielmehr im Einzelfall ein enger wirtschaftlicher (!) Zusammenhang zwischen dem Bankkredit und einzelnen Warengeschäften vorliegen, was dann der Fall ist, wenn die Kredite vertragsgemäss aus den Erlösen von bevorschussten Waren 4) oder aus den zur Sicherung abgetretenen Kaufpreisforderungen abzudecken waren 5). Dieser (angeblich) wirtschaftliche Zusammenhang liegt aber nach Ansicht des Bundesfinanzhofes nicht vor, wenn von der Bank unter Ausnutzung der Skonti dem Kreditnehmer Lieferantenrechnungen bevorschusst werden 6), oder wenn nicht die Warenforderungen des Kreditnehmers, sondern die ihm von seinen Abnehmern abgetretenen, den Abnehmern gegen ihre Kunden zustehenden Kaufpreisforderungen, die Grundlage des Kredits bilden 7).

Wird der geforderte wirtschaftliche Zusammenhang des Kontokorrentkredits mit einzelnen Warengeschäften bejaht, so liegt nach der Rechtsprechung nicht ein einheitlicher Kontokorrentkredit, sondern eine Vielzahl von Einzelkrediten vor, mit der selbstverständlichen Folge, dass der einzelne Kredit nur von kurzer Dauer ist. Denn die Forderungen, mit denen die Kredite beispielsweise in Verbindung stehen, werden in der Regel von den Kunden kurzfristig beglichen und die einge-

1) vgl. BFH-Urteil v. 11.8.1959 BStBl 1959 III S. 428 und Grieger in "Betriebsberater" 1959 S. 1057; vgl. auch hierzu die Ausführungen im V. Kap. I B

a) α) "Steuerschulden"

2) u. a. BFH U. v. 1.12.1959 BStBl 1960 III S. 51 u. U. v. 17.3.1959 BStBl 1960 III S. 49

3) BFH U. v. 1.12.1959 BStBl 1960 III S. 51

4) BFH U. v. 17.3.1959 BStBl 1960 III S. 49 u. RFH 17.5.1939 RStBl 1939 S. 890

5) BFH U. v. 17.3.1959 BStBl 1960 III S. 49 u. RFH 1.10.1940 RStBl 1941 S. 363

6) BFH U. v. 1.12.1959 BStBl 1960 III S. 51

7) BFH U. v. 21.6.1960 in "Der Betrieb" 1960 S. 1172

henden Kundenzahlungen daraufhin zur Tilgung der einzelnen (Bank-)Kredite verwendet. Wenn aber der Mindestbestand des Kontokorrentkredits sich aus einer **Vielzahl** kurzfristiger Einzelkredite zusammensetzt, dann muss es ohne jede Bedeutung bei Prüfung seines Dauerschuldcharakters sein, über welchen Zeitraum (ob über zwei Monate oder zwei Jahre) dieser Mindestbetrag ausgewiesen wird.

Da die eben gemachten Aussagen von sehr grosser Bedeutung für das Gesamtproblem des Begriffs der Dauerschulden sind, werden die näheren Einzelheiten, die zu diesen Ergebnissen geführt haben, bei Behandlung der einzelnen Kreditformen näher erläutert (vgl. V. Kap. I A 1a Kontokorrentschulden).

Auf der anderen Seite hat die Rechtsprechung bei bestimmten Sachverhalten entschieden, dass Schulden, auch wenn deren Kurzfristigkeit unbestritten ist, als Dauerschulden zu behandeln und demzufolge dem Gewerbekapital zuzurechnen sind, wenn sie zum Zweck der Beteiligung an einer Personengesellschaft aufgenommen worden sind und wegen der Beteiligung eine Kürzung nach § 9 Ziff. 2 und § 12 Abs. 3 Ziff. 2 GewStG in Frage kommt 1). Das gleiche gilt für Hypothekenschulden, die ein Bauunternehmer für die Erstellung von Häusern aufgenommen hat, und die deshalb an sich zu den laufenden Schulden gehören 2). Auch sie zählen zu den Dauerschulden, wenn deren Gegenwerte sich in Grundbesitz niedergeschlagen haben und die Einheitswerte dieser Grundstücke bei Errechnung des Gewerbekapitals nach § 12 Abs. 3 Ziff. 1 vom Einheitswert des gewerblichen Betriebes und der Hinzurechnungen in Abzug gebracht werden.

Die Erklärung hierfür ist nicht schwierig. Aus dem Grundsatz der Vermeidung von steuerlichen Doppelbelastungen werden die Beteiligungen an den in Frage kommenden Personengesellschaften, sowie die Grundstücke bei Errechnung des Gewerbekapitals (bzw. die entsprechenden Erträge beim Gewerbeertrag) in Abzug gebracht. Würden die zur Finanzierung dieser Aktivposten der Bilanz aufgenommenen Schulden als laufende Schulden bei Errechnung des Gewerbekapitals dem Einheitswert nicht hinzugerechnet werden, so käme das praktisch einem zweifachen Ausscheiden der genannten Werte aus dem Gewerbekapital (bzw. dem Gewerbeertrag) gleich.

Es stimmt bedenklich, dass hier der Dauerschuldbegriff nicht mehr aus materiellen Kreditmerkmalen abgeleitet wird, dass vielmehr ein Kredit dann kurzerhand zur Dauerschuld erklärt wird, wenn das rechnungstechnische Verfahren zur Ermittlung des Gewerbekapitals aus dem Einheitswert des Gewerbebetriebes dies erforderlich zu machen scheint.

1) RFH U. v. 12.2.1941 RStBl 1941 S. 284

2) RFH U. v. 10.10.1939 RStBl 1940 S. 357

3. Die Subsumierbarkeit der zivilrechtlichen Schulden unter § 12 Abs. 2 Ziff. 1 in Verbindung mit § 8 Ziff. 1 GewStG.

Wenn nach den bisher für die "Dauerschulden" festgestellten Begriffsmerkmalen der zivilrechtliche Charakter der Dauerschuld untersucht werden soll, so muss zunächst festgestellt werden, dass eine Hinzurechnung von Schulden nach § 12 Abs. 2 Ziff. 1, in Verbindung mit § 8 Ziff. 1 GewStG, nur möglich ist, wenn zuvor bei Errechnung des Einheitswertes ein Abzug zulässig war.

Bei Berechnung des Einheitswertes nach § 62 BewG ist nun Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von Schulden, dass sie am Feststellungszeitpunkt zivilrechtlich bereits entstanden und noch nicht getilgt sind. Dabei braucht die Höhe der Schuld zahlenmässig noch keineswegs festzustehen. Gegebenenfalls kann auch der Betrag geschätzt werden (§ 217 AO). Aus der Geltung der §§ 4 - 8 BewG auch für die Errechnung des Einheitswertes des Betriebsvermögens 1) ergibt sich, dass aufschiebend bedingte Schulden erst mit Eintritt der Bedingung abzugsfähig sind, auflösend bedingte Schulden dagegen wie unbedingte Schulden zu behandeln, also bis zum Eintritt der Bedingung voll abzugsfähig sind.

Die Rechtsprechung hat jedoch die Abzugsfähigkeit von Schulden beim Einheitswert noch wesentlich ergänzt. So führt z.B. ein bürgerlich-rechtlich begründetes Schuldverhältnis dann zu keiner abzugsfähigen Schuld, wenn es für den Schuldner tatsächlich und wirtschaftlich keine Belastung bedeutet 2). Umgekehrt hat der Bundesfinanzhof in Fortsetzung der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes in einer Reihe von Fällen die Abzugsfähigkeit einer am Stichtag bürgerlich-rechtlich noch nicht entstandenen Schuld deshalb anerkannt, weil sie wirtschaftlich gesehen an diesem Tag bereits vorhanden war 3). Die Folgerungen hieraus auf die nach § 12 Abs. 2 Ziff. 1, in Verbindung mit § 8 Ziff. 1 GewStG, hinzurechnungspflichtigen Schulden in bezug auf ihren zivilrechtlichen Charakter können also dahingehend lauten, dass für eine Hinzurechnung nur unbedingte Schulden und auflösend bedingte Schulden, nicht jedoch aufschiebend bedingte Schulden in Betracht kommen, da für letztere die Voraussetzung des vorangegangenen Abzugs bei Errechnung des Einheitswertes nicht erfüllt ist.

Diese Feststellung findet bei der späteren Darstellung der einzelnen Kreditformen in V. Kap. I "Verbindlichkeiten im bilanziellen Sinne" seine volle Bestätigung, mit der noch weitergehenden Einengung, dass es sich dort durchwegs um unbedingte Schulden handelt.

1) vgl. Urteile des BFH v. 25.10.1951 BStBl 1952 III S. 37 und vom 4.7.1952 BStBl 1952 III S. 206

2) RFH U. v. 24.11.1938 RStBl 1939 S. 496

3) BFH U. v. 25.10.1951 BStBl 1952 III S. 37 und BFH v. 26.7.1957 BStBl 1957 III S. 314

Allerdings muss insofern noch eine Einschränkung getroffen werden, als bei Errechnung des Einheitswertes nicht nur unbedingte und auflösend bedingte Schulden für abzugsfähig erklärt wurden, sondern in Ausnahmefällen auch Durchbrechungen dieser Regel durch die Rechtsprechung festzustellen sind. In diesen Ausnahmefällen geht es mit anderen Worten um die Frage, inwieweit Rückstellungen Dauerschulden sein können, und wenn ja, welchen zivilrechtlichen Charakter sie dann aufweisen.

Wenn selbst in allerjüngster Zeit in der Literatur mitunter immer noch die Ansicht vertreten wird, dass Rückstellungen keine Dauerschulden darstellen können, auch wenn sie noch so lange Zeit bestehen bleiben, weil es hier an den das Betriebskapital verstärkenden Gegenwerten fehlt 1), so kann diese Meinung mit einem Hinweis auf Kap. IV 2b als irrig abgelehnt werden. Zweifellos ist bei Rückstellungen eine Verstärkung des Betriebskapitals gegeben. Auch liegt bei entsprechend langem Bestehen der Rückstellung eine nicht nur vorübergehende Verstärkung des Betriebskapitals vor. Fraglich könnte nur sein, ob auf Grund des zivilrechtlichen Charakters der Rückstellungen eine Einordnung unter die "Dauerschulden" bejaht werden kann bzw. welchen zivilrechtlichen Charakter eine Rückstellung aufweisen muss, wenn eine Hinzurechnung zum Gewerbekapital in Betracht kommen soll.

Flick 2) meint, dass Rückstellungen für ungewisse Schulden, d.h. für zukünftig entstehende Schulden gebildet werden, dass also im Zeitpunkt der Bilanzierung noch keine Schuld, sondern nur eine "Schuldanwartschaft" bestehe. Der Unterschied zwischen Schuld und Rückstellung liege also darin, dass bei der Schuld gegenwärtig schon eine Schuld nach § 241 BGB vorhanden sei, während bei der Rückstellung erst das Entstehen einer Schuld vorausgesehen und erwartet werde oder eine Schuldverpflichtung sich erst nach und nach bilde oder verdichte. Würden aber zivilrechtlich noch keine Schulden bestehen, dann könnten auch keine Dauerschulden vorliegen.

Die Ansicht Flicks ist irrig. Freilich werden Rückstellungen für im Bestehen ungewisse Schulden gebildet, d.h. dass eine Schuld zivilrechtlich noch nicht vorhanden zu sein braucht, sondern nur eine sogenannte Verpflichtungsgrundlage, aus der später einmal die Verbindlichkeit hervorgeht. Doch daneben werden ebenso Rückstellungen für "ungewisse Schulden" gebildet, an deren Bestehen keineswegs gezweifelt wird, die zivilrechtlich vorliegen, nur mit der Einschränkung, dass ihre Höhe noch nicht genau feststeht, deshalb kann die Einordnung von Rückstellungen unter die Dauerschulden aus zivilrechtlichen Gründen nicht durchwegs abgelehnt werden.

1) vgl. Joseph Gebhardt "Rückstellungen als Dauerschulden im Gewerbesteuerrecht" Betriebsberater 1960 S. 42

2) Herbert Flick "Beitragsrückgewähr und Dauerschulden im Gewerbesteuerrecht" in Vers.R 1955 S. 471

Allerdings liefert die vorgenannte Aufteilung der Rückstellungen nach ihrem zivilrechtlichen Charakter eine Abgrenzung zwischen solchen Rückstellungen, die Dauerschulden sein können, und solchen, die es nicht sein können. Die Rechtsprechung (vgl. V. Kap. II) betrachtet nämlich in der Regel Rückstellungen bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen dann als Dauerschulden, wenn diesen Rückstellungen bereits bürgerlich-rechtlich bestehende Schulden zugrundeliegen, die Einordnung unter die Rückstellungen also nur wegen der noch nicht genau feststehenden Höhe erfolgt. Es könnte hieraus gefolgert werden, dass das Vorliegen einer zivilrechtlich entstandenen Schuld (also einer unbedingten oder auflösend bedingten Schuld) ein Wesensmerkmal der Dauerschulden darstellt. Man dürfte dabei jedoch nicht übersehen, dass dieses Ergebnis zunächst daraus resultiert, dass Beträge ohne diesen genannten schuldrechtlichen Charakter in der Regel schon bei der Errechnung des Einheitswertes nicht abzugsfähig sind 1). Wird aber von der Rechtsprechung eine Abzugsfähigkeit in Ausnahmefällen bejaht (z. B. bei den Rückstellungen für Pensionsanwartschaften), so erfolgt eine Zuordnung dieser Beträge unter die Renten und dauernden Lasten (§ 12 Abs. 2 Ziff. 1 in Verbindung mit § 8 Ziff. 2 GewStG) 2).

Die bereits weiter oben getroffene Aussage, dass es sich bei den Dauerschulden zivilrechtlich um unbedingte oder auflösend bedingte Schulden handelt, trifft grundsätzlich auch bei den Rückstellungen zu, allerdings mit einer bedeutenden Ausnahme, und zwar den "Rückstellungen für abzuführende Währungsgewinne" 3).

Bekanntlich sind Schulden in ausländischer Währung bei der Feststellung des Einheitswertes mit dem Stichtagskurs zu bewerten (§ 63 BewG). Bei Abwertung der ausländischen bzw. Aufwertung der inländischen Währung entstehen Gewinne, die einst nach dem "Gesetz über Abwertungsgewinne" vom 23.12.1936 4) bei Erfüllung der Verbindlichkeiten an den Fiskus abzuführen waren. Im Hinblick darauf wurde durch Runderlass 5) ein Abzug dieser Rückstellungen bei Errechnung des

1) Es ist also die Diskussion über die eventuelle Einordnung von Garantierückstellungen unter die Dauerschulden gegenstandslos, da ein vorheriger Abzug bei Errechnung des Einheitswertes wenigstens bisher nicht in Frage kam (mit einer einzigen Ausnahme: vgl. RFH U. v. 19.9.1941 RStBl 1942 S. 354), so dass die Gedanken, die sich Birkholz (FR 1958 S. 576) und Hartz ("Information über Steuer und Wirtschaft") 1958 S. 314 (317) u. a. darüber machen, ob die Garantierückstellungen zu den Dauerschulden zu rechnen sind, nicht ganz verständlich sind.

2) Vgl. V. Kap. II 3 (Pensionsrückstellungen)

3) Vgl. V. Kap. II 1 b (Rückstellungen für abzuführende Abwertungsgewinne)

4) RG Bl I S. 1126

5) Rderl. des RdF v. 14.8.1938 RStBl 1938 S. 759

Einheitswertes zugelassen, obwohl es sich hier, wie der Runderlass einräumt, um aufschiebend bedingte Schulden handelt.

Gegen die Annahme, die Schuld habe einen aufschiebend bedingten Charakter, ist jedoch einzuwenden, dass zum Feststellungszeitpunkt auf Grund der Abwertung nur der als Verbindlichkeit ausgewiesene (damalige) Reichsmarkbetrag dem ausländischen Gläubiger geschuldet wird, auf der anderen Seite aber der an den Fiskus abzuführende und als Rückstellung ausgewiesene Währungsgewinn nach § 1 Abs. 2 des Gesetzes über die Abwertungsgewinne erst anfällt, wenn nach deutschem Recht die Befreiung des Schuldners eingetreten ist, also bei Erfüllung der Schuld oder bei einer sonstigen Befreiung von der Schuld. Wenn aber das Gesetz an den Tatbestand der Befreiung des Schuldners gegenüber dem ausländischen Gläubiger anknüpft, dürfte erst mit Erfüllung dieses Tatbestandes ein Schuldverhältnis zwischen der in Frage stehenden Unternehmung und dem Fiskus entstehen. Bestand aber zuvor kein Schuldverhältnis, dann könnte auch nicht von dem Vorliegen einer aufschiebend bedingten Schuld gesprochen werden.

Doch selbst, wenn in diesem Fall eine aufschiebend bedingte Schuld vorliegen sollte, so liegt, genauer gesagt, ein Schuldverhältnis vor, dessen Hauptgeschäftswirkung von dem Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängig ist. Nachdem aber die Hauptgeschäftswirkung noch nicht eingetreten ist, liegt zum Feststellungszeitpunkt zivilrechtlich auch noch keine Schuld vor.

Wenn der Reichsfinanzhof trotzdem die genannten Rückstellungen als Dauerschulden beurteilt 1), so kann daraus geschlossen werden, dass das Bestehen einer zivilrechtlichen Schuld (unbedingt oder auflösend bedingt) zum Feststellungszeitpunkt zwar die Regel, aber nicht unbedingte Voraussetzung für das Vorliegen einer Dauerschuld ist.

1) RFH U. v. 5.7.1939 RSStBl 1939 S. 1097

V. K A P I T E L

Die Prüfung des Dauerschuldcharakters einzelner Kreditverhältnisse

I. VERBINDLICHKEITEN IM BILANZIELLEN SINN

A) SCHULDEN GEGENÜBER KREDITINSTITUTEN

1. Die Art des Kredits als Kriterium einer Dauerschuld

a) Kontokorrentschulden

Der Kontokorrentkredit ist ein Kredit in laufender Rechnung. Er kann als Personalkredit oder als gedeckter bzw. gesicherter Kredit gewährt werden. In der Regel wird er nicht in voll zugesagter Höhe, sondern auf Grund der Bewegungen auf dem Konto in häufig wechselnder Höhe in Anspruch genommen. "Die Führung des Kontokorrents ist rechtlich geregelt in den §§ 355 - 357 HGB. Die im Laufe des Vertragsverhältnisses beiderseits entstehenden Ansprüche und Leistungen nebst Zinsen werden in Rechnung gestellt und in bestimmten Zeitabständen aufgerechnet, mit der Massgabe, dass die einzelnen Forderungen nicht mehr für sich allein geltend gemacht werden können. Sie werden durch Feststellung des Saldos getilgt, der als neue Forderung an ihre Stelle tritt" 1).

In bezug auf eine eventuelle Hinzurechnungspflicht nach § 12 Abs. 2 Ziff. 1 in Verbindung mit § 8 Ziff. 1 GewStG gilt zunächst der Grundsatz, dass Kontokorrentschulden als laufende Schulden anzusehen sind 2). Hat jedoch auf Grund eines Kontokorrentverhältnisses für eine längere Zeit eine Verschuldung bestanden, so lässt dies erkennen, dass trotz der äusseren Form des Kontokorrentverkehrs dem Unternehmen ein bestimmter Kredit dauernd gewährt werden soll 3). Dabei ist entscheidend, welcher Mindestkredit während eines längeren Zeitraumes beim Schuldner stehengeblieben ist. Dieser Mindestkredit wird grundsätzlich als Dauerschuld gelten können 4). Dabei gilt für die Errechnung des Gewerbekapitals der Mindestbetrag der Schuld in der Zeit von einem Jahr vor und einem Jahr nach dem Stichtag, der für die Feststellung des Einheitswertes massgebend ist (GewStR 1958 Abschn. 76 Abs. 3).

Wenn allerdings der Reichsfinanzhof als Begründung hierfür angibt, dass der Steuerpflichtige dauernd mit dem Mindestkredit rechnen und in seinem Geschäftsgabaren sich danach richten könne, demnach also in dieser Höhe eine dauernde Verstärkung des Betriebskapitals vorliege, so kann diese Meinung nicht unwider-

1) vgl. Müller-Löffelholz "Banklexikon" Wiesbaden 1959 S. 711

2) RFH U. v. 22. 11. 1938 RStBl 1939 S. 216

3) ProVG Bd. 85 S. 106

4) RFH U. v. 22. 11. 1938 RStBl 1939 S. 216

sprochen bleiben. Denn nicht mit dem Mindestbetrag, der im Laufe eines Jahres bei den Schwankungen des Kontokorrentkredits festgestellt wird, kann der Schuldner rechnen und in seine Geschäftsdispositionen einbeziehen, sondern mit dem Höchstbetrag, der bei Abschluss des Kontokorrentvertrages als Kreditgrenze (Limit) vereinbart wird 1). Wenn man sich aber für den Mindestbetrag entschied, so ist es nicht die Kreditsumme, mit der man dauernd rechnen könnte, sondern der Betrag, der über das ganze Jahr zur Verstärkung des Betriebskapitals tatsächlich beansprucht worden ist. Deshalb kann dem Reichsfinanzhof im Ergebnis, nicht aber in der Begründung, beigestimmt werden 2).

Der Mindestkredit setzt sich also nicht aus einer Vielzahl von kurzfristigen Kreditgeschäften zusammen, da die einzelnen Posten mit der Einstellung in das Kontokorrent ihre Selbständigkeit verlieren 3). Für die Hinzurechnung kommt auch nicht die durchschnittliche Kredithöhe in Frage, etwa in der Weise errechnet, dass die Salden der einzelnen Monate addiert und das Ergebnis dann durch die Zahl der Monate dividiert wird 4). Wurde der Mindestkredit nur einige Tage beansprucht, so bleibt er unberücksichtigt. In diesen Fällen ist der nächsthöhere Schuldenstand einzusetzen 5). Krost 6) meint sogar, wenn auf Grund des häufigen Saldowechsels das Konto vorübergehend einmal für längere Zeit (z. B. einen Monat) ein Guthaben aufweist, dass daraus nicht geschlossen werden könne, der Kredit hätte die übrige Zeit das Betriebskapital nicht dauernd verstärkt. Mit anderen Worten, auch bei einem vorübergehenden Guthaben, sei immer vom Mindestbetrag der Schuld auszugehen. Dagegen muss man einwenden, dass das Guthaben arithmetisch betrachtet nichts anderes als einen negativen Schuldbetrag darstellt, als Mindestbetrag der Schuld in diesen Fällen also immer nur 0,0 Mark in Betracht kommen kann. Diese Ansicht von Krost ist genauso wie der Ansatz der Kontokorrentschulden bei Errechnung des Gewerbekapitals in der zum Bilanzstichtag ausgewiesenen Höhe, wie es zeitweise einige Finanzämter taten 7), als im Widerspruch zur Rechtsprechung stehend, abzulehnen.

Die Behandlung des Mindestkredits im Zusammenhang mit § 12 Abs. 2 Ziff. 1 in Verbindung mit § 8 Ziff. 1 GewStG erfährt jedoch durch die weitere Rechtsprechung eine wesentliche Ergänzung. Denn danach verliert auch bei län-

1) Also nicht einmal der tatsächlich in Anspruch genommene Höchstbetrag, der durchaus darunter liegen könnte.

2) RFH U. v. 14. 11. 1938 RStBl 1939 S. 160

3) RFH U. v. 22. 11. 1938 RStBl 1939 S. 216

4) RFH U. v. 22. 6. 1943 RStBl 1943 S. 695

5) RFH U. v. 14. 11. 1938 RStBl 1939 S. 160

6) DStZ A 1953 S. 398 "Kontokorrentkredite als Dauerschulden bei der Gewerbesteuer"

7) Prietzel in DStZ A 1954 S. 179

gerem Bestehen eines Mindestkredits dieser nicht seine Eigenschaft als laufende Schuld, wenn die Inanspruchnahme des zugesagten Kredits in offensichtlichem Zusammenhang mit Geschäftsvorgängen steht, die im gewöhnlichen Geschäftsverkehr kurzfristig abgewickelt werden 1).

Die Feststellung, wann Geschäftsvorgänge vorliegen, die im gewöhnlichen Geschäftsverkehr kurzfristig abgewickelt zu werden pflegen, ist in der Regel leicht zu treffen. Es handelt sich in der Hauptsache um Geschäftsvorgänge des Warenverkehrs. Die Hauptschwierigkeit bildet jedoch die Feststellung der Art des Zusammenhanges der Kredite mit den genannten Geschäftsvorgängen. Hier ist die Rechtsprechung keineswegs fest bei der einmal gefassten Meinung stehen geblieben. Man kann eine gewisse Lockerung in den Anforderungen feststellen, die erfüllt sein müssen, um den Zusammenhang zu gewährleisten. Nach dem Sachverhalt, der dem Urteil vom 5. 12. 1939 2) zugrunde lag, liess der Steuerpflichtige die Forderungen aus seinen Warenlieferungen durch die Bank einziehen. Nach Einreichung der Warendokumente für die einzelnen Exportgeschäfte wurden einzelne Lieferungen im Rahmen einer allgemeinen Kreditzusage bevorschusst. Die von der Bank eingezogenen Beträge wurden zur Abdeckung der Vorschüsse benutzt. Da jedoch ständig neue Lieferungen bevorschusst wurden, bestand dauernd eine in ihrer Höhe wechselnde Bankschuld. Der Mindestkredit galt nicht als Dauerschuld, da zwar eine allgemeine Kreditzusage erfolgt war, Grundlage für die Krediteinräumung jedoch die einzelnen Warenlieferungen waren, wobei als wesentlich angesehen wurde, dass die Bank hinsichtlich der Zahlungsfähigkeit unsichere Warenlieferungen nach Überprüfung der eingereichten Dokumente nicht zu bevorschussen brauchte.

Nach dem Sachverhalt, der dem Urteil vom 1. 10. 1940 zugrunde lag 3), wurden die sich aus Ratenverkäufen ergebenden Reste der Kaufpreisforderungen an die Bank abgetreten und von dieser mit 70 % der Beträge bevorschusst. Auch hier wurden die von der Bank eingezogenen Beträge zur Abdeckung der Vorschüsse benutzt. Da die Kredite wiederum für jede einzelne Warenlieferung gewährt wurden, die Kunden mit befreiender Wirkung nur an die Bank leisten und bei Überreichung der Debitorenlisten an die Bank unsichere Forderungen zurückgewiesen werden konnten, wurde der geforderte Zusammenhang bejaht.

Im Vergleich zum Reichsfinanzhof sind die Anforderungen des Bundesfinanzhofes hinsichtlich der Voraussetzungen für das Vorliegen des geforderten Zusammenhanges nicht so streng 4). So wurde einem Unternehmen auf Grund eines Ab-

1) RFH U. v. 1. 10. 1940 RStBl 1941 S. 363

RFH U. v. 5. 12. 1939 RStBl 1940 S. 27

BFH U. v. 17. 3. 1959 BStBl 1960 III S. 49

2) RStBl 1940 S. 27

3) RStBl 1941 S. 363

4) BFH U. vom 17. 3. 1959 BStBl 1960 III S. 49

kommens in laufender Rechnung ein Kredit bis zu einem bestimmten Höchstbetrag zugesagt, wobei die einzelnen Ratenverkäufe wiederum bevorschusst werden sollten. Dabei wurde aber nicht verlangt, dass der Unternehmer jede einzelne Warenforderung offen an die Bank abtritt und die Bank die Kaufpreisforderung selbst einzieht oder der Kunde wenigstens die Beträge an sie zahlen muss. Es genügte eine Abtretung zur Sicherung ohne Benachrichtigung des Schuldners, wobei schon eine stille Abtretung als ausreichend angesehen wurde. Der Unternehmer konnte also seine abgetretenen Forderungen für die Bank einziehen.

Das entscheidende Moment für den geforderten Zusammenhang liegt demnach offensichtlich darin, dass der Unternehmer wenigstens verpflichtet ist, die von den Kunden geleisteten Restzahlungen zur Abdeckung des Kredits an die Bank weiter zu geben. Denn auf Grund dieser Weiterleitung wird das einzelne Kreditgeschäft im Zusammenhang mit der einzelnen Warenforderung abgeschlossen. Könnte der Unternehmer über die eingehenden Restkaufpreisforderungen frei verfügen, dann würde der notwendige wirtschaftliche Zusammenhang zwischen dem einzelnen Warengeschäft und seiner Kreditierung trotz Sicherungsabtretung fehlen. Was übrig bliebe, wäre, wenigstens nach der Rechtsprechung, eine Sicherung des jeweiligen Schuldsaldos durch ausreichende Abtretungen oder Sicherungsübereignungen 1), weil der Kreis für das einzelne Kreditgeschäft, Bevorschussung der Forderung - Tilgung der Bevorschussung durch eingehende Kundenzahlungen - nicht kurzfristig geschlossen würde. Die Summe der Vorschüsse und die der eingegangenen Kundenzahlungen würden im Saldo des Kontokorrentkontos zu einer Schuld bzw. einer Forderung "verschmelzen," und es lägen auf der einen Seite Sicherungsabtretungen vor, die nach den Zahlungseingängen aus den abgetretenen Forderungen durch Neuabtretungen ergänzt würden, auf der anderen Seite ein ständig schwankender Schuldsaldo auf dem Kontokorrentkonto. So jedenfalls muss wohl die Rechtsprechung verstanden werden 2).

Doch selbst wenn der Unternehmer verpflichtet ist, die Zahlungseingänge aus den Restkaufpreisforderungen zur Tilgung der einzelnen Kreditgeschäfte zu benutzen, so ist doch einzuwenden, dass hier, wie bei jedem anderen Kontokorrentkonto, diese Tilgungsbeträge auf einem Sammelkonto verbucht werden, alles summarisch erfolgt, so dass bei Abhebungen von diesem Konto durch den Kreditnehmer es durchaus nicht feststeht, ob es nun Beträge sind, die auf Grund neuer Forderungsabtretungen von der Bank dem Unternehmer zur Verfügung gestellt worden sind, oder ob es Beträge aus eingegangenen Kundenzahlungen sind. Freilich kann hierzu der Einwand erhoben werden, dass auf Grund der für den Kreditnehmer bestehenden Tilgungsverpflichtung besagte "Kreditkreise" durch Kundenüberweisungen geschlossen wurden und somit die Beträge aus den einge-

1) Vgl. auch Grieger "Betriebsberater" 1960 S. 40 und Kap. VIII 1, in dem hierzu kritisch Stellung genommen wird.

2) Vgl. hierzu jedoch die kritische Stellungnahme in Kap. VIII 1.

gangenen Kundenzahlungen auf Grund der Vereinbarung, diese sofort zur Tilgung zu verwenden, dem Kreditnehmer gar nicht zur Verfügung stehen.

Allerdings ist dann nicht zu verstehen, warum diese einzelnen Kreditgeschäfte nicht auch abgeschlossen sein sollen ohne die ausdrückliche Vereinbarung, eingegangene Kundenzahlungen auf das Sammelkonto der Bank zur Tilgung zu überweisen. Denn im gewöhnlichen Geschäftsablauf gehen ohnehin die Kundenzahlungen auf dem (Bank-)Kontokorrentkonto der Lieferfirma ein.

Doch die Bevorschussung von Forderungen führt nicht in jedem Fall dazu, dass der Dauerschuldcharakter des Mindestbetrages von Kontokorrentkrediten verneint wird, auch wenn dieser Mindestbetrag länger als ein Jahr beansprucht worden ist. Tritt nämlich die Firma nicht ihre eigenen Warenforderungen gegenüber ihren Abnehmern an die Bank ab, sondern vielmehr die ihr von ihren Abnehmern abgetretenen, den Abnehmern gegen ihre Kunden zustehenden Kaufpreisforderungen, so ist eine enge wirtschaftliche Verbindung des von der Firma aufgenommenen Kredits mit ihren eigenen Warenlieferungen nach Meinung des Bundesfinanzhofes 1) zu verneinen. Denn nahm die Firma die Abtretungen ihrer Abnehmer an Zahlungen statt zur Tilgung ihrer Kaufpreisforderungen gegen die Abnehmer an, so sind die Warengeschäfte der Firma mit ihren Abnehmern dadurch abgewickelt. Die Folge hiervon ist, dass nach Meinung des Bundesfinanzhofes der geforderte wirtschaftliche Zusammenhang mit laufenden Geschäftsvorgängen nicht vorliegt und somit der Mindestbestand des Kontokorrentkredits als Dauerschuld anzusehen ist.

Dabei soll die Rechtslage nach Ansicht des Bundesfinanzhofes keine andere sein, auch wenn die Abnehmer ihre Forderungen an den Bankschuldner nur zahlungshalber abtreten. Ob dann allerdings als entscheidend für das Nichtvorhandensein des wirtschaftlichen Zusammenhanges mit den laufenden Geschäftsvorgängen gelten kann, dass die Warengeschäfte der kreditierten Firma bereits abgeschlossen seien, also ein Zusammenhang mit diesen nicht mehr existieren könne, ist doch sehr zu bezweifeln, da eine Abtretung von Forderungen zahlungshalber die Schuld (hier also die Schuld aus Warenlieferungen) gegenüber dem Gläubiger nicht zum Erlöschen bringt. Im übrigen scheint es nach den vorangegangenen Entscheidungen des Reichsfinanzhofes und des Bundesfinanzhofes vielmehr darauf anzukommen, dass die bevorschussten Wirtschaftsgüter einem raschen Umschlag unterworfen sind, auf Grund dessen mit einem baldigen Zahlungseingang zur Tilgung der Vorschüsse gerechnet werden kann. Das Ergebnis, zu dem der Bundesfinanzhof kommt, ist daher schon aus diesen Gründen unverständlich.

Die bisherigen Beispiele zeigten immer nur einen Zusammenhang mit dem laufenden Warenverkehr durch Verknüpfung der Kredite mit Forderungen aus Warenlieferungen und mit Warenbeständen, also mit Aktivposten der Bilanz. Ein Zusammenhang mit dem laufenden Warenverkehr könnte aber auch durch Ver-

1) BFH Urteil v. 21.6.1960 "Der Betrieb" 1960, S. 1172

knüpfung der einzelnen Kredite mit Verbindlichkeiten gegenüber Lieferanten, also mit Passivposten der Bilanz, gegeben sein. So lag dem Bundesfinanzhof folgender Sachverhalt zur Entscheidung vor 1), wonach die Edeka-Zentrale für die örtlichen Genossenschaften Waren einkaufte und die Rechnungen an die Edeka-Bank zur Begleichung übergab. Diese zahlte die einzelnen Warenrechnungen unter Ausnutzung des Skontoabzuges und reichte sie der Genossenschaft weiter, die sie sodann durch Überweisung an die Edeka-Bank beglich, jedoch so, dass immer ein bestimmter Mindestkredit, der von der Zentrale nach dem Umsatz der einzelnen Genossenschaften bemessen wurde, beansprucht war. Als Sicherheit dienten von der Bank ausgestellte und von der örtlichen Genossenschaft akzeptierte Wechsel. Bei Begleichung der Rechnungen durch die örtliche Genossenschaft an die Bank wurden die Warenrechnungen immer so zusammengefasst, dass sie den Wechselsummen ungefähr entsprachen, dabei wurde bestimmt, "dass diese Warengeschäfte als mit dem Wechselkredit zusammenhängend gelten sollten" 2).

Der Bundesfinanzhof entschied hierzu, dass ein wirtschaftlicher (!) Zusammenhang 3) des Kontokorrentkredits mit bestimmten Warengeschäften hier nicht bestehe. Es handle sich hier vielmehr nur um eine leere Form. Der geforderte wirtschaftliche Zusammenhang müsse von den Beteiligten vertraglich begründet und bei Abwicklung der Geschäfte auch tatsächlich gewahrt werden. Der Mindestbestand des Kontokorrentkredits sei deshalb hier als Dauerschuld zu behandeln, auch dann, wenn er zur Finanzierung von Warengeschäften aufgenommen wurde.

Fraglich ist demnach, ob der Bundesfinanzhof in seinen Begründungen einen wirtschaftlichen Zusammenhang meint, wenn bei gleichem wirtschaftlichen Sachverhalt, nämlich der Inanspruchnahme eines Bankkontokorrentkredits in wechselnder Höhe zur Tilgung von Verbindlichkeiten aus dem laufenden Geschäftsverkehr 4), der Kontokorrentkredit einmal in viele Kreditgeschäfte zerfällt und damit das Gebot der Kurzfristigkeit erfüllt wird, zum andern Mal aber ein solcher Zerfall des Kontokorrentsaldos nicht angenommen wird und somit Langfristigkeit vorliegt. Schliesslich sind in beiden Fällen eindeutig die gleichen wirtschaftlichen Auswirkungen festzustellen. Wenn aber die wirtschaftlichen Auswirkungen die gleichen sind, obwohl das eine Mal Kurzfristigkeit und das andere Mal Langfristigkeit vorliegt, dann liegt der Schluss doch sehr nahe, dass die Auslegung des § 12 Abs. 2 Ziff. 1 in Verbindung mit § 8 Ziff. 1 GewStG nicht nach richtigen Gesichtspunkten vorgenommen wurde (vgl. Kap. VIII).

1) BFH U. v. 1. 12. 1959 BStBl 1960 III S. 51

2) BFH U. v. 1. 12. 1959 BStBl 1960 III S. 51

3) dto.

4) Vgl. Kapitel VIII 1

b) Verbindlichkeiten aus aufgelaufenen Zinsen

Schon nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes 1) konnten aufgelaufene, dem Schuldkapital zugeschriebene Schuldzinsen eine Dauerschuld im Sinne des § 12 Abs. 2 Ziff. 1 GewStG darstellen. Denn werden Schuldzinsen dem Schuldkapital hinzugeschlagen, so verbleiben die zu ihrer Abdeckung erforderlichen Beträge dem Gewerbebetrieb und verstärken die Betriebsmittel. Unterbleibt eine Zahlung der Zinsen für längere Zeit, so ist auch das Moment der nicht nur vorübergehenden Verstärkung erfüllt. Dieser Auffassung hat sich auch das Finanzgericht München angeschlossen 2).

c) Staatlich geregelte Stillhalteschulden

In der Zeit bis zum Jahre 1931 wurden von deutschen Unternehmungen in erheblichem Umfang kurzfristige Kredite bei ausländischen Banken aufgenommen. Infolge der devisenwirtschaftlichen Krise im Jahre 1931 konnten diese Schulden jedoch lange Jahre hindurch nicht getilgt werden. Die Mehrzahl dieser Kredite wurde in ein vom Staate abgeschlossenes Stillhalteabkommen einbezogen und nach diesem Stillhalteabkommen künftig als sogenannte Stillhalteschulden bezeichnet.

Diese Stillhalteschulden waren nach § 18 der 1. GewStDVO ausdrücklich keine Dauerschulden. Dabei mag vielleicht die formelle Kurzfristigkeit bei der Aufnahme dieser Schulden von Bedeutung gewesen sein. Auslandsschulden, die dagegen dem allgemeinen Transfermoratorium unterlagen, also in kein Stillhalteabkommen einbezogen wurden, waren nach den allgemeinen Vorschriften zu beurteilen.

Doch schon die zweite Gewerbesteuerdurchführungsverordnung brachte in § 35 die Aufhebung der Sonderregelung für Stillhalteschulden (mit rückwirkender Kraft), mit der Folge, dass der Reichsfinanzhof 3) wenig später die Stillhalteschulden als Dauerschulden beurteilte, mit der Begründung, dass nur ein wirtschaftliches Ausscheiden der Gegenwerte dieser Schulden aus dem Betriebsvermögen eine Nichteinordnung unter die Dauerschulden rechtfertige. Da es hier jedoch dem Steuerpflichtigen völlig frei stehe, die Mittel beliebig anderweitig zu verwenden, ist das Vorliegen einer Dauerschuld zu bejahen. Dieses Urteil entspricht durchaus der übrigen zu dieser Frage ergangenen Rechtsprechung 4).

Dech schon wenig später machte der Reichsfinanzhof hiervon eine wesentliche Ausnahme 5) und hob dabei die hierzu vorausgegangenen Entscheidungen

1) RFH U. v. 22. 2. 1939 RStBl 1939 S. 702

2) Entscheidung vom 28. Juni 1956 DStZ B 1956 S. 564 (rechtskräftig)

3) RFH U. v. 22. 2. 1939 RStBl 1939 S. 701

4) vgl. Kap. IV 2 b

5) RFH U. v. 8. 10. 1940 RStBl 1941 S. 75

auf. Kam bisher eine Hinzurechnung zum Gewerbekapital nicht in Frage, wenn auf der Aktivseite der Bilanz flüssige Mittel in entsprechender Höhe wirtschaftlich aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden waren, und zwar deshalb, weil diese Mittel rechtlich so eng mit den Schulden verbunden waren, dass sie nur zu deren Tilgung verwendet werden konnten, so sollen nun Stillhalteschulden dann nicht als Dauerschulden gelten:

1. wenn der Schuldner glaubhaft machen kann, dass die von ihm betriebene Tilgung der Schuld allein wegen des behördlichen Eingreifens nicht möglich war,
2. wenn unterstellt werden kann, dass bei Tilgung der Schuld die Inanspruchnahme anderweitigen Kredits nicht in Betracht gekommen wäre und
3. wenn die zur Rückzahlung des Kredits erforderlichen flüssigen Mittel dem Unternehmen jederzeit zur Verfügung gestanden haben. Bei Beurteilung dieser Frage ist entsprechend der Behandlung der Kontokorrentschulden hinsichtlich des Gewerbeertrages von den Verhältnissen im Bemessungszeitraum, hinsichtlich des Gewerbekapitals von den Verhältnissen in einem Zeitraum von etwa einem Jahr vor und einem Jahr nach dem für den Einheitswert massgebenden Stichtag auszugehen.

Diese Grundsätze, nach denen die Stillhalteschulden nicht als Dauerschulden zu behandeln sind, werden in einem späteren Urteil 1) auch auf jene Schulden ausgedehnt, deren Tilgung durch gesetzliche oder behördliche Massnahmen ausgesetzt ist. In dem dem Urteil zugrunde liegenden Sachverhalt wurde ebenfalls die Rückzahlung einer ausländischen Schuld durch Nichterteilung einer Devisengenehmigung verzögert und damit die Laufzeit der Schuld erheblich verlängert. Nachdem jedoch die Tilgung jederzeit ohne andere Kreditaufnahme hätte erfolgen können und hierfür jederzeit flüssige Mittel zur Verfügung standen, wurde eine Hinzurechnungspflicht verneint.

Diese beiden letztgenannten Urteile können als eine Durchbrechung der sonst von der Rechtsprechung aufgestellten Grundsätze für die Beurteilung von Schulden als Dauerschulden angesehen werden 2). Von der Verwaltung wurde diese Ausnahme der höchstrichterlichen Rechtsprechung bei der Beurteilung von Auslandsschulden als Dauerschulden in die Gewerbebesteuer Richtlinien aufgenommen (GewStR Abschn. 47 Abs. 11), wobei noch eine wesentliche Veränderung des dritten Punktes erfolgte. Danach wird nicht mehr verlangt, dass die zur Rückzahlung des Kredits erforderlichen flüssigen Mittel jederzeit, sondern nur noch bis zum Zeitpunkt der Währungsreform zur Verfügung gestanden haben. Das bedeutet, dass Schulden, die über viele Jahre bestehen und die nicht zurückgezahlt werden können, weil ihre Gegenwerte für den geordneten Betriebsablauf unbedingt erforderlich sind, trotzdem keine Dauerschulden sind. Diese Ausführun-

1) RFH U. v. 23. 3. 1943 RStBl 1943 S. 509

2) vgl. hierzu Kap. IV 2 b

gen der Gewerbesteuer Richtlinien dürften damit schon mehr eine Billigkeitsmassnahme der Verwaltung als eine Auslegung des Gesetzestextes darstellen.

Doch damit ist die Untersuchung dieses Problemkomplexes noch nicht abgeschlossen. Durch die ständige Lockerung der Devisenbestimmungen in Verbindung mit der Regelung deutscher Auslandsschulden im sogenannten Londoner Schuldenabkommen haben in den vergangenen Jahren inzwischen Bankinstitute, die oft Erstschuldner solcher Valutaschulden waren, für die Zweitschuldner diese Schulden zurückgezahlt, aber ihren Kunden dafür einen entsprechend hohen D-Mark-Kredit zu gleichem Zinssatz für längere Zeit gewährt.

Hier wird nun von der gewerblichen Wirtschaft die Auffassung vertreten 1), dass diese neuen Schulden nach der im Steuerrecht vorgeschriebenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise keine Verstärkung des Betriebskapitals darstellen, da diese alten Valutaschulden sich nur in DM-Schulden umwandeln und damit kein Pfennig neu in den Betrieb fliesse, wirtschaftlich also von der Schuldenseite her gesehen alles wie früher bleibe.

Das Finanzgericht führt wohl mit Recht hierzu in einer allerdings nicht rechtskräftigen Entscheidung aus, dass bei einer Novation der alten Valutaschuld in eine neue DM-Schuld gegenüber einer inländischen Bank eine völlig neuartige Schuld entstanden sei, die für die Frage, ob eine Dauerschuld vorliege, nicht mehr auf ihren letzten Ursprung zurückzuführen sei.

Die Meinung des Finanzgerichts, der wirtschaftliche Zusammenhang mit der alten Stillhalteschuld gehe damit verloren, dürfte hierfür gar nicht so entscheidend sein. Denn ob eine Schuld, die für sich betrachtet einwandfrei eine Dauerschuld ist, etwa die Ablösung einer Schuld darstellt, die nicht als Dauerschuld galt, war bei der Prüfung des Dauerschuldcharakters einer Verbindlichkeit noch nie ausschlaggebend. Im übrigen kann der Ansicht der Wirtschaftskreise, dass durch die neue DM-Schuld gegenüber der alten Valutaschuld sich wirtschaftlich überhaupt nichts geändert habe, weil kein Pfennig dem Unternehmen zugeflossen sei, nicht ganz zugestimmt werden. Denn nach § 63 des Ausführungsgesetzes zum Londoner Schuldenabkommen vom 24.8.1953 2) besteht insoweit ein Anspruch auf Entschädigung gegen die öffentliche Hand als die Unternehmungen jene Schulden nicht 10 : 1 abwerteten, sondern voll in die DM-Eröffnungsbilanz einstellen mussten. Neun Zehntel der Schuld erscheinen also als Entschädigungsanspruch auf der Aktivseite der Bilanz. Bei der Ablösung der Valutaschuld durch eine D-Mark-Schuld ändert sich zwar zahlenmässig auf der Passivseite der Bilanz nichts, auf der Aktivseite der Bilanz kann aber in gleichem Zug eine Ablösung des bisher "betrieblich stillgelegten" Entschädigungsanspruches in Höhe von neun Zehntel der Schuld Hand in Hand gehen, so dass eine Mehrung der tatsächlich zur Verfügung stehenden Betriebsmittel eintritt.

1) FG Düsseldorf U. v. 14.11.1958 DStZ B 1959 S. 4; vgl. hierzu auch den Sachverhalt, der diesem Urteil zugrunde lag (nicht rechtskräftig).

2) BGBl I S. 429

Auf der anderen Seite dürfte selbstverständlich bei allen Goldmarkschulden mit spezifisch ausländischem Charakter, die nicht abgelöst wurden, nur eine Hinzurechnung von einem Zehntel der Schuld als Dauerschuld in Frage kommen, weil die Umstellung in der D-Mark-Eröffnungsbilanz im Verhältnis 1 : 1 erfolgte, neun Zehntel der Schuld als Entschädigungsanspruch aktiviert wurden und diese neun Zehntel tatsächlich in so engem Zusammenhang mit der Schuld stehen, dass sie wirtschaftlich als aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden gelten können. Diese Handhabung würde aber durchaus keine Ausnahmeregelung darstellen, sondern ganz im Sinne der Rechtsprechung zu dieser Frage stehen 1).

d) Wechselschulden

Bei den Wechselschulden ist es im Einzelfall oft schwierig zu beurteilen, ob es sich um Dauerschulden oder um laufende Verbindlichkeiten handelt. In der Regel sind Wechselschulden kurzfristig; die Wechselschulden werden aber zu Dauerschulden, wenn die Laufzeit der Wechsel derart bemessen ist, dass die Wechselschuld der nicht nur vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals dient. Das trifft dann zu, wenn von vornherein beabsichtigt war, z.B. Wechsel mit einer dreimonatigen Laufzeit zu verlängern und den Kredit für einige Jahre zur Verfügung zu stellen 2) 3).

Soll die Wechselverbindlichkeit ihre Eigenschaft als laufende Schuld behalten, so kommt es vor allem darauf an, dass die Verbindung mit dem laufenden Warengeschäft erhalten bleibt, dass vor allem aus den Einnahmen der weiterverkauften Waren die Einlösung der Wechselverbindlichkeit erfolgt.

So bevorschusste beispielsweise eine Bank laufend die Ausfuhrhandelsgeschäfte unter Wahrung des nötigen "wirtschaftlichen Zusammenhanges" der Vorschüsse mit den einzelnen Ausfuhrlieferungen. Das Vorschusskonto wies für den Steuerpflichtigen laufend hohe Schulden aus, die aber auf Grund des wirtschaftlichen Zusammenhanges als laufende Schulden galten. Nachdem aber zwei Beträge abgezweigt und in Wechselkredite mit dreimonatiger Laufzeit umgewandelt wurden, die dann ständig in gleicher Höhe und mit gleicher Laufzeit erneuert

1) vgl. Kap. IV 2 b u. Hans-Gerd Rau "Behandlung von Goldmarkschulden mit spezifisch ausländischem Charakter bei der Gewerbesteuer" "Der Betrieb" 1960, S. 223

2) RFH U. v. 21. 2. 1939 RStBl 1939 S. 711

3) Weissenborn meint hierzu ("Betriebsberater" 1957 S. 1031), da Wechselkredite erheblich teurer seien als das übrige Fremdkapital, könne nur in den seltensten Fällen unterstellt werden, dass von vornherein eine Verlängerung beabsichtigt sei. Deshalb seien Wechselschulden in der Regel laufende Schulden. - vgl. hierzu die Ausführungen zur Funktion des Wechsels am Schluss dieses Abschnittes.

ert worden sind, wurde den beiden Wechselkrediten auf Grund des fehlenden engen Zusammenhangs mit einzelnen Warenlieferungen Dauerschuldcharakter zugesprochen 1). Zum gleichen Ergebnis kam der Bundesfinanzhof bei der Prüfung der Frage, ob aufgenommene Trattenkredite mit ihren Mindestbeständen nach § 12 Abs. 2 Ziff. 1 GewStG hinzurechnungspflichtig sind 2).

Der enge Zusammenhang der Kredite mit einzelnen Warengeschäften wurde deshalb verneint, weil der Steuerpflichtige über die Eingänge aus den Warenlieferungen frei verfügen konnte, also nicht zur Tilgung verwenden musste, und weil weiterhin die Kreditbeträge auf runde Zahlen lauteten. Die den Krediten zugrundeliegenden Banktratten waren zweifellos kurzfristig. Doch bestanden die Kredite auch nach Fälligkeit der einzelnen Tratten ganz oder teilweise weiter, indem entweder neue Tratten ausgestellt oder alte Tratten verlängert wurden.

Der Bundesfinanzhof vertritt die Ansicht, bei Ausstellung der Banktratten handle es sich nur um eine besondere Art der Kredittechnik, tatsächlich aber liege ein Kontokorrentkredit vor, dessen Mindestbestand als Dauerschuld anzusehen sei 3).

Nach der Rechtsprechung wird den Wechselschulden also auch dann Dauerschuldcharakter zugesprochen, wenn einwandfrei kurzfristige Wechsel durch neue, andere kurzfristige Wechsel ersetzt werden. Doch ist bei Prüfung des Dauerschuldcharakters der Wechselkredite immer die Funktion, die der Wechsel im besonderen Fall ausübt, zu beachten. Liegt ein Handelswechsel vor, der in der Regel beim Kauf von Waren zahlungshalber dem Lieferanten übergeben wird und der vom Schuldner aus dem Erlös der Waren bezahlt wird, so besteht wohl kein Zweifel an der Zuordnung der Wechselverbindlichkeit zu den laufenden Schulden.

Anders dagegen ist es, wenn der Wechsel als Sicherungsmittel verwendet wird, z. B. als Kautions- oder Depotwechsel. Auf diese Funktion des Wechsels nimmt wohl der letzte Satz der Gewerbesteuererrichtlinien 1958, Abschnitt 47, Absatz 8 bezug, wenn er zum Ausdruck bringt, dass bei einer Vielzahl von Wechseln, deren Laufzeit sich überschneidet, nicht der sich danach ergebende äussere Eindruck entscheidend ist, sondern das wirkliche wirtschaftliche Verhältnis. Dieser inhaltsreiche Satz schafft grosse Klarheit bei der Prüfung der Wechselschulden auf ihren Dauerschuldcharakter, lässt aber auf der anderen Seite starke Zweifel aufkommen, ob das "wirkliche wirtschaftliche Verhältnis" bei der Beurteilung durch den Bundesfinanzhof auch bei den Kontokorrentschulden berücksichtigt wurde, was z. B. auch bei dem oben zitierten Reichsfinanzhofurteil vom 7. 4. 1943 über Wechselkredite zum Ausdruck kam, in dem der Mindestbestand des normalen Vorschusskontos den laufenden Schulden zugerechnet wurde, abgezwigte Wechselkredite jedoch als Dauerschulden galten. Das gleiche wirkliche wirtschaftliche

1) RFH U. v. 7. 4. 1943 RStBl 1943 S. 517

2) BFH U. v. 19. 9. 1956 "Der Betrieb" 1957 S. 60

3) Vgl. auch FG Schleswig-Holstein U. v. 3. 12. 1957 EFG 1958 S. 130 (rechtskräftig)

Verhältnis bei den Wechselschulden wie bei den Kontokorrentschulden ist in diesem Fall wohl kaum zu leugnen.

e) Lombardschulden

Bei Lombardkrediten werden dem Kreditgeber zur Sicherung seiner Forderung Wirtschaftsgüter verpfändet. In der Regel sind es dabei Waren oder Wertpapiere. Nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs sind Lombardkredite im allgemeinen keine Dauerschulden. Der Reichsfinanzhof 1) stellte dies auch in einem Fall fest, wonach dem Steuerpflichtigen ständig Kredite in Höhe von 80 % der lombardierte Ware zur Verfügung standen. Der kreditgewährenden Bank wurden hierzu monatlich Aufstellungen über die lombardierte Ware übersandt, die von der Bank vierteljährlich anhand der Lagerbücher überprüft wurden. Bemerkenswert ist, dass der Schuldner nur verpflichtet war, stets Waren im Werte von 80 % des Lombardkredits auf Lager zu haben, jedoch keine Verpflichtung für ihn bestand, der Bank einen etwaigen Abgang der nach der letzten Aufstellung lombardierte Waren anzuzeigen.

Der Reichsfinanzhof glaubte zur Begründung seiner Entscheidung das Urteil vom 12.10.1938 2) anführen zu müssen, wonach Kredite mit der Auflage, diese aus dem Erlös der verkauften Ware abzudecken, zu den laufenden Schulden zu rechnen seien, da sie sich nur auf die einzelnen Warenlieferungen beziehen und mit deren Abwicklung sich erledigen.

Berücksichtigt man die "wirkliche wirtschaftliche Lage", so führt der Reichsfinanzhof aus, so müsse man auch bei dem hier vorliegenden Lombardkredit zu dem Ergebnis kommen, dass dieser Kredit aufs engste mit den einzelnen Warenposten zusammenhänge und keine Verstärkung des allgemeinen Betriebskapitals bedeute.

Dieser Meinung des Reichsfinanzhofs kann man kaum folgen. Auf Grund des vorliegenden Tatbestands könnten zunächst Zweifel bestehen, ob hier statt einer Warenverpfändung eine Sicherungsübereignung gegeben ist 3). Weit wichtiger ist jedoch die Feststellung, dass der absichtlich sehr ausführlich dargelegte Sachverhalt mit keinem Wort erwähnt, dass der Schuldner verpflichtet war, die Erlöse aus den Warenverkäufen in jedem Fall zur Abdeckung des Kredits zu benutzen. Und gerade diese Verpflichtung ist nach der übrigen Rechtsprechung letztlich allein für die Annahme des erforderlichen Zusammenhanges mit den einzelnen Warengeschäften ausschlaggebend 4).

Wenn aber gar der Reichsfinanzhof im vorliegenden Fall, in dem der Kre-

1) RFH U. v. 17.5.1939 RStB1 1939 S. 890

2) RStB1 1938 S. 1134

3) vgl. Kap. VIII 1

4) vgl. V. Kap. I A 1a Kontokorrentschulden

dit in wechselnder Höhe zwischen 80000 und 120000 Mark über drei Jahre lang in Anspruch genommen wurde, erst unter Berücksichtigung der wirklichen wirtschaftlichen Gegebenheiten den genannten Kredit unter die laufenden Schulden einordnet, so muss doch gerade unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Gegebenheiten eine nicht nur vorübergehende Verstärkung des Betriebskapitals festgestellt werden (vgl. im einzelnen Kap. VIII 1-4).

f) Hypothekenschulden

Die Ausgestaltung einer Schuld lässt oft eine Vermutung darüber zu, ob sie für die Dauer oder nur vorübergehend das Betriebskapital verstärken soll. Deshalb sind Hypothekenschulden in der Regel als Dauerschulden anzusehen (GewStR 1958 Abschn. 47 Abs. 4). Ausgenommen von dieser Vermutung sind jedoch die Sicherungshypotheken, die auch bei kurzfristigen Krediten bestellt zu werden pflegen. Hier muss im Einzelfall geprüft werden, ob der Kredit für längere oder nur für kürzere Zeit gegeben ist.

Wenn bei der Errechnung des Gewerbekapitals die Einheitswerte der Betriebsgrundstücke nach § 12 Abs. 3 Ziff. 1 GewStG in Abzug gebracht werden, so bedeutet das natürlich nicht, dass Hypothekenschulden, die mit diesem Grundstück im Zusammenhang stehen, von einer Hinzurechnungspflicht nach § 12 Abs. 2 Ziff. 1 GewStG ausgeschlossen sind. Denn der Abzug der Grundstückswerte stellt eine Berichtigung des Gewerbekapitals von der Aktivseite her dar. Eine Nichtinzurechnung der genannten Schulden würde in dem Ausmass, in dem eine Belastung bestünde, einen doppelten Abzug darstellen 1). Aus diesem Grunde werden sogar laufende Schulden, die mit dem abzuziehenden Grundbesitz zusammenhängen, für zurechnungspflichtig erklärt (GewStR 1958 Abschn. 47 Abs. 14).

Ebenso sind Hypothekenschulden, die beim Ankauf eines Betriebsgrundstückes wegen zeitlicher Unkündbarkeit übernommen werden müssen, hinzurechnungspflichtig 2). Auf der anderen Seite stellen bei Grundstückshändlern Hypothekenschulden, die bei der Wiederveräußerung der Grundstücke abgelöst werden, nur eine vorübergehende Verstärkung des Betriebskapitals dar 3). Doch fügt der Reichsfinanzhof hinzu, dass es für den Dauerschuldcharakter sprechen würde, wenn das neben dem "Anlagekapital" erforderliche ständige "umlaufende Kapital" zu gering wäre. Wann dies allerdings der Fall sein soll, wird nicht ausgeführt. Deshalb sei hier, da die Grundstücke in diesem Fall die Funktion von Waren erfüllen, auf die Schlussbemerkung zum V. Kapitel I B b ("Lieferantenschulden") verwiesen.

1) RFH U. v. 7. 6. 1939 RStBl 1939 S. 890

2) Blümich-Boyens-Steinbring-Klein 1958 S. 543. - Das Preussische Oberverwaltungsgericht vertrat hier übrigens anfangs die Meinung, dass eine Hinzurechnungspflicht nicht in Frage kommt (ZfH 1932 S. 374 - PrOVG U. v. 10. 12. 1929).

3) RFH U. v. 10. 10. 1939 RStBl 1940 S. 357

2. Der Finanzierungszweck als Merkmal des Dauerschuldcharakters einzelner Kreditverhältnisse

Allgemeine Bankkredite, die eine längere Laufzeit aufweisen, stellen in der Regel Dauerschulden dar 1). Es gelten hierfür die allgemeinen Grundsätze, wie sie die Rechtsprechung entwickelt hat. Unter Umständen kann jedoch das Zeitmoment bei der Beurteilung eines Kredites als Dauerschuld stark in den Hintergrund treten, wenn die Kreditaufnahme im Hinblick auf bestimmte Finanzierungszwecke erfolgt. Hierzu sollen in den nächsten Abschnitten einige Beispiele gezeigt werden.

a) Überbrückungskredite (Saisonkredite)

Saisonbetriebe (z.B. Konserven-, Zuckerfabriken, Fremdenverkehrsbetriebe) zeigen im Ablauf eines Jahres ziemlich regelmässige Schwankungen im Beschäftigungsgrad, der entsprechende Schwankungen in der Höhe des Kapitalbedarfs mit sich bringt. Bei Beginn der Saison sind Geldmittel für den Einkauf der Rohstoffe und die Zahlung von Löhnen erforderlich, die sich dann in den Waren, später in stärkerem Masse in den Aussenständen und schliesslich auf den Geldkonten niederschlagen. Dieser Kapitalbedarf wird mit Hilfe von sogenannten Saisonkrediten finanziert.

Fraglich ist nun, ob der Mindestbestand nach Beendigung der Saison bei Berechnung des Gewerbekapitals zugerechnet werden soll oder etwa ein höherer Betrag. Denn nicht selten dürfte nach Saisonende vom Umlaufvermögen ein kaum nennenswerter Rest übrigbleiben.

Der Reichsfinanzhof 2) entschied hierzu, dass nur insoweit eine Dauerschuld anzunehmen ist, als der Saisonkredit im Wirtschaftsjahr nicht getilgt werden konnte. Eine weitere Entscheidung wenig später 3) zeigt jedoch offensichtlich ein anderes Ergebnis. So führt der Reichsfinanzhof aus, dass bei der Ermittlung des Mindestbestandes der Schuld als Zeitraum das Jahr vor und das Jahr nach dem Feststellungszeitpunkt in Frage komme. Da im Jahr danach eine starke Aufwärtsentwicklung festzustellen ist, die jedoch nicht voraussehbar gewesen sei, komme nur das Jahr zuvor für die Ermittlung des Mindestbestandes der Schuld in Frage.

Eigenartigerweise erklärte sich der Reichsfinanzhof mit dem Antrag des Steuerpflichtigen einverstanden, einen monatlichen Durchschnittsbestand des Jahres vor dem Feststellungszeitpunkt als Dauerschuld anzusehen, und zwar mit der Begründung, dass dieser monatliche Durchschnittsbestand sowohl die saisonbedingten Tiefstände der Schuld am Anfang des Jahres, wie die saisonbedingten Höchststände der Schuld am Ende des Jahres berücksichtige.

1) RFH U. v. 23.10.1935 RStBl 1936 S. 411

2) Urteil v. 26.10.1938 RStBl 1938 S. 1117

3) RFH U. v. 14.6.1939 RStBl 1939, S. 1057

In der nächsten Entscheidung vom 24.8.1943 1) wird jedoch dem Durchschnittsbestand keine Bedeutung mehr beigemessen. Im Gegenteil, hier wird noch grosszügiger für den Steuerpflichtigen geurteilt. So konnten Kredite für die Zuckerrübenkampagne, die jeweils im Oktober oder November aufgenommen und bis zum 30. September des nächsten Jahres befristet waren, in zwei aufeinanderfolgenden Jahren zu Saisonschluss zum Teil nicht getilgt werden, weil auf Grund behördlicher Anordnungen die Vorräte erhöht und zusätzliche Produktionsanlagen beschafft worden waren.

Der Reichsfinanzhof sah darin keine Dauerschulden, auch dann nicht, wenn zur Überbrückung der Finanzierung dieser zusätzlichen Investitionen die alten Kampagnekredite verlängert worden wären.

Soweit zwischen dem Kampagnekredit der alten und dem der neuen Saison ein gewisser Zeitraum liegt, ist dem Reichsfinanzhof zuzustimmen. Verschiedene Meinungen, die bei Saisonkrediten dahingehen, einen Durchschnittsbestand als Dauerschulden anzusehen, weil von der Gewerbesteuer der Ertrag oder die Ertragsfähigkeit erfasst werden soll 2), sind abzulehnen. Denn wenn schon angenommen wird, dass das Gewerbekapital die Ertragsfähigkeit aufzeige 3), (was sehr bedenklich erscheint), so muss auch gesehen werden, dass ein Gewerbebetrieb, der nicht das ganze Jahr arbeiten kann, sondern nur saisonweise, eben eine geringere Ertragsfähigkeit besitzt, als wenn er das ganze Jahr gleichmässig voll beschäftigt wäre. Und wie entscheidend oft eine Ruhepause von nur einigen Wochen für die gesamte Rentabilität ist, braucht nicht erst erörtert zu werden.

Bedenklich stimmt allerdings die Ansicht des Reichsfinanzhofs, der nach dem dargelegten Sachverhalt selbst bei einer Verlängerung der Kampagnekredite, die durch zusätzliche Investitionen verursacht wurde, keine dauernde Verstärkung des Betriebskapitals sah. Selbst wenn zu jedem Saisonbeginn neue Kreditverträge abgeschlossen wurden, so waren doch Gläubiger und Schuldner die gleichen, so dass bei Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse eine dauernde Verstärkung des Betriebskapitals nicht so ohne weiteres verneint werden kann, solange zwischen Saisonende und Beginn der nächsten Saison keine schuldenfreie Periode dazwischenliegt.

1) RStBl 1944 S. 420

2) u. a. W. Koch a. a. O., S. 107

3) W. Koch a. a. O. S. 107

b) Filmfinanzierungskredite 1)

Es handelt sich hier um Kredite, die für die Herstellung von Filmen aufgenommen werden und die nach Durchführung der Filmvorhaben durch Abführung eines sehr hohen Prozentsatzes der Einspielergebnisse zurückgezahlt werden.

In einem Fall, der dem Bundesfinanzhof zur Entscheidung vorlag, war vereinbart, dass bei einer nichterfolgten Tilgung aus den Einspielergebnissen innerhalb von 18 Monaten, gerechnet vom Tag der Uraufführung der Filme, der Rest des bis dahin noch nicht getilgten Kredits sofort fällig sei. Aus dem Gesagten ist schon ersichtlich, dass die Kredite die bedeutsame Zwölfmonatsfrist mehr oder minder häufig überschreiten. Nun ist dies allerdings ohne Gewicht, wenn ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang zu regelmässig wiederkehrenden laufenden Geschäftsvorfällen festgestellt werden kann und der Kredit mit Erledigung des Geschäftsvorfalles zurückgezahlt wird.

Ein solcher Zusammenhang ist zweifellos nach obigem Sachverhalt gegeben. Fraglich ist allerdings, ob es sich bei dem der Durchführung eines bestimmten Filmvorhabens dienenden Kredit um die Aufnahme und regelmässige Abwicklung einer Verbindlichkeit handelt oder ob dieser Kredit der Finanzierung von Anlagevermögen dient und damit die Grundlage des Unternehmens fremd finanziert wird. So hat der Bundesfinanzhof den Film, der nicht ausnahmsweise unter vollständiger Überlassung der Schutzrechte an einen andern Unternehmer abgegeben werden soll, im Rahmen der Soforthilfeabgabe als Anlagevermögen behandelt, weil der Film beim Hersteller zur lizenzmässigen, zeitlich und örtlich begrenzten Überlassung an Filmverleiher bestimmt sei, einem Dritten also lediglich vorübergehend zum Gebrauch überlassen werde und damit dauernd dem Betrieb des Herstellers zu dienen bestimmt sei 2). Findet aber der Kredit zur Beschaffung bzw. Erstellung von Anlagevermögen Verwendung, dann besteht eine Vermutung für eine Dauerschuld und man könnte hieraus die Folgerung ziehen, die genannten Filmkredite bei Überschreiten der üblichen Zwölfmonatsfrist als Dauerschuld zu betrachten.

Doch der Bundesfinanzhof führt hiergegen an, dass sich der wirtschaftliche Wert des Filmes, von besonders erfolgreichen Filmen abgesehen, durch Überlassung an den Verleiher und die Aufführung in den Filmtheatern in der Mehrzahl der Fälle in kurzer Zeit verbraucht, dass die Filmherstellung zu den regelmässigen Geschäftsvorfällen des Herstellers gehört und das Einspielergebnis hieraus zu den typischen und regelmässigen Einnahmen des Unternehmens zählen. Im übrigen brauche nicht eindeutig entschieden zu werden, ob der Film Umlauf- oder

1) Bei der Einordnung der Filmkredite unter die Bankschulden wurde selbstverständlich nicht übersehen, dass die Herstellung von Filmen in starkem Masse auch durch die Verleiher finanziert wird.

2) BFH U. v. 25.2.1955 BStBl 1955 III S. 96

Anlagevermögen darstelle, es genüge in bezug auf § 12 Abs. 2 Ziff. 1 in Verbindung mit § 8 Ziff. 1 GewStG, wenn es sich um einen Grenzfall zwischen Anlage- und Umlaufvermögen handle und die Filmherstellung zu den immer wiederkehrenden üblichen Geschäftsvorfällen gehöre 1).

Deshalb ist ein sich typisch abwickelnder Filmkredit keine Dauerschuld. Bei einer nicht planmässigen Abdeckung, die dann angenommen wird, wenn eine Tilgung nicht innerhalb von 18 Monaten erfolgt, löst sich die Verbindung des Kredits zu einem bestimmten Filmvorhaben und ist sodann als Dauerschuld zu behandeln.

c) Exportkredite

Exportunternehmungen in der Bundesrepublik nehmen häufig zur Refinanzierung von Exportgeschäften mit langen Zahlungszielen in beachtlichem Umfang bei bestimmten Kreditinstituten Kredite auf, die diese unter genau festgelegten Bedingungen zu begünstigten Zinssätzen gewähren. Die Kreditgewährung erfolgt jeweils in Verbindung mit bestimmten Exportgeschäften, wobei die Tilgung mit dem Eingang der Erlöse aus diesen Geschäften gekoppelt ist.

Zu der gewerbesteuerlichen Behandlung dieser Kredite hat der Bundesminister der Finanzen zunächst die Auffassung vertreten 2), dass es keine Warenkredite im Sinne von Abschn. 47 Abs. 5 GewStR seien, sondern Bankkredite, die von vornherein langfristig aufgenommen und somit nicht nur vorübergehend das Betriebskapital verstärken würden. Diese Kredite seien deshalb als Dauerschulden zu behandeln.

Doch hierzu wurde bereits durch Verfügung der Oberfinanzdirektion Düsseldorf vom 20.1.1959 3) eine Ausnahme geschaffen für Lieferungen von Waren an jugoslawische Abnehmer, die nach den ursprünglichen Zahlungsvereinbarungen kurzfristig abgewickelt werden sollten, nachträglich jedoch in das zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Jugoslawien getroffene Handelsabkommen einbezogen wurden. Das bedeutete eine erhebliche Verschlechterung der Zahlungsbedingungen. Anstelle einer Anzahlung von 50 % und einer Restzahlung innerhalb von 6 Monaten trat eine Anzahlung von nur 20 % und eine Restzahlung, die sich über mehrere Jahre erstreckte. Zur Finanzierung der längeren Laufzeit war die Aufnahme von langfristigen Krediten aus Bundesmitteln notwendig. Die Hinzurechnung dieser Kredite bei Ermittlung des Gewerbekapitals wurde nach dieser Verfügung aus Billigkeitsgründen erlassen.

Damit wurde natürlich ein kleiner Kreis von Exporteuren gegenüber allen

1) BFH v. 18.8.1959 BStBl 1959 III S. 430

2) vgl. Finanzrundschau 1959 S. 24 "Behandlung der Kredite zur Finanzierung von Exportgeschäften als Dauerschulden"

3) L 1494 - L 1422 - L 1431 - A - St 13b Wpg 1959, S. 106

übrigen, die ebenfalls nur nach Vereinbarung langer Zahlungsziele exportieren konnten, bevorzugt, was jedoch nur kurze Zeit geschah. Denn nachdem die Urteile zu den Filmfinanzierungskrediten und den Steuerschulden 1) in bezug auf ihre Hinzurechnungspflicht zum Gewerbekapital ergangen waren, wurde es klar, dass bei Schulden in engem wirtschaftlichem Zusammenhang mit regelmässig wiederkehrenden laufenden Geschäftsvorfällen bei Beurteilung des Zeitmoments bedeutend "grosszügiger" verfahren werden müsse. Die Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerreferenten des Bundesfinanzministeriums und die Finanzminister der Länder beschlossen deshalb am 10./11.11.1959 2), langfristige Kredite zur Refinanzierung von Ausfuhrgeschäften mit Zahlungsfristen über mehrere Jahre (bis zu etwa 5 Jahren), die sich mit der Abwicklung der einzelnen Exportgeschäfte erledigen, nach der angeführten Rechtsprechung aus Rechtsgründen (nicht etwa aus Billigkeitsgründen) nicht als Dauerschulden im Sinne von § 12 Abs. 2 Ziff. 1 in Verbindung mit § 8 Ziff. 1 GewStG anzusehen 3).

Damit wurde die sehr schwierige Frage beantwortet, wann speziell bei Exportgeschäften die Abwicklung eines Geschäftsvorfalles noch als typisch und normal bezeichnet werden kann und welche Frist bei typischem Verlauf gewährt werden kann. Wenn die Frist etwas grosszügiger erscheint, so muss berücksichtigt werden, dass unter den heutigen wirtschaftlichen Verhältnissen bei Lieferungen, vor allem an die Entwicklungsländer, nicht etwa vereinzelt, sondern schon fast in der Regel jahrelange Zahlungsfristen bewilligt werden müssen, also die genannten Geschäftsbedingungen bei gleichartigen Unternehmungen in einer nicht unerheblichen Zahl von Fällen gewährt werden 4).

d) Kredite zur Erschliessung von Siedlungsland

Unternehmungen mit dem Zwecke der Durchführung von Siedlungsvorhaben wurden zur Ergänzung der eigenen Mittel für den Ankauf von Siedlungsland und den Aufbau neuer Bauernhöfe Kredite gewährt, die bei Beendigung der einzelnen Projekte auf die verschiedenen Neubauernstellen unterverteilt wurden. Die schuldrechtlichen Verpflichtungen gingen dabei auf die Neubauern über und wurden sodann durch langfristige Kredite abgelöst. Der Reichsfinanzhof entschied hier-

1) BFH U. v. 11.8.1959 BStBl 1959 III S. 428 u. BFH U. v. 18.8.1959 BStBl 1959 III S. 430

2) vgl. "Betriebsberater" 1960 S. 165 "Ausfuhrkredite keine Dauerschulden"

3) Dies gilt nach einem kürzlich ergangenen Erlass der Fin. Beh. Hamburg (Erl. v. 9.5.1960 - 53 - L 1422 - 73) auch für Kredite zur Finanzierung langfristiger Forderungen aus Seeschiffsbauten an inländische Abnehmer, da neuerdings eine langfristige Kreditierung auch der inländischen Abnehmer als geschäftsüblich bezeichnet werden kann (vgl. "Der Betrieb" 1960 S. 654)

4) vgl. auch Grieger "Betriebsberater" 1959 S. 1055 ff.

zu 1), dass diese Schulden in der Regel nicht der dauernden Verstärkung des Betriebskapitals dienten, allerdings mit der etwas merkwürdigen Begründung, dass es sich hier um "durchlaufende Kredite" handle, also Mittel, die im Gewerbebetrieb nicht genutzt würden, sondern sofort wieder weiter fliessen. Dieser Meinung kann man sich nicht ohne weiteres anschliessen, da doch die Beträge offensichtlich genutzt wurden, nämlich für den Aufbau der Bauernhöfe. Ohne die Aufnahme dieser Mittel hätten für diesen Zweck Eigenkapitalien verwendet werden müssen.

Natürlich war von vornherein eine Übernahme dieser Kredite durch die Abnehmer der Neubauernstelle vorgesehen, aber erst, nachdem die flüssigen Mittel aus diesen Krediten für den Aufbau der Gebäude, also für einen der Hauptzwecke des Unternehmens verwandt worden waren. Nachdem jedes Siedlungsvorhaben, was den Empfang und die Verwertung der Kredite anbelangt, für sich zu betrachten ist, greift doch hier viel eher der Gedanke Platz, dass ähnlich wie bei den Filmfinanzierungskrediten, Schulden mit einzelnen "Warengeschäften" im engen Zusammenhang stehen, so dass die übliche Frist von einem Jahr überschritten werden kann. Der Unterschied besteht nur darin, dass anstelle der Produktion von beweglichen Gütern für den Verkauf die Herstellung von Neubauernstellen getreten ist 2).

Zusammengefasst kann also festgestellt werden, dass die Kredite für die Produktion einzelner Filme, die Kredite zur Finanzierung einzelner Exportgeschäfte und die Kredite für die Erschliessung von Siedlungsland gleiche Wesenszüge tragen. Es ist, wie bei den Kontokorrentkrediten, deren Mindestbestand nicht als Dauerschuld gilt, obwohl er über ein Jahr von dem Kreditnehmer beansprucht worden ist, ein enger Zusammenhang mit bestimmten Geschäftsvorfällen gegeben, die in der Regel laufend erledigt werden, so dass trotz Überschreiten der Jahresfrist die Schulden nicht als Dauerschulden gelten.

In welchem Ausmass diese Jahresfrist überschritten werden darf, ist nicht etwa generell bestimmbar, sondern hängt bei den genannten Krediten jeweils davon ab, welcher Zeitraum für die normale planmässige Abwicklung des Geschäftsvorfalles zu veranschlagen ist, dem sie dienen 3).

Es bleibt also immer nur die allerdings recht schwierige Frage zu klären, welcher Zeitraum für die Abwicklung eines bestimmten Geschäftsvorfalles als normal angesehen werden muss. Dabei darf allerdings nicht übersehen werden, dass in den genannten Fällen durch die Mehrzahl bzw. Vielzahl der nebeneinan-

1) RFH U. v. 12. 9. 1939 RStBl 1939 S. 1060

2) Wenn der RFH diese Kredite weiterhin als Zwischenkredite bezeichnet, so ist dies nicht ganz unbedenklich. Denn die Kredite stehen der Unternehmung solange zur Verfügung, bis der Unternehmenszweck, die Erstellung von Neubauernstellen, voll erfüllt ist; und erst nach Übergang der Schuldverhältnisse auf Neubauern erfolgt eine Ablösung durch langfristige Kredite.

3) vgl. auch Grieger "Betriebsberater" 1959 S. 1055

der und hintereinander laufenden Kreditgeschäfte dem Gewerbebetrieb ständig grösser Geldmittel für seine unternehmerischen Zwecke zur Verfügung stehen, die die Aufnahme langfristiger Mittel überflüssig machen oder wenigstens zum beachtlichen Teil ersetzen können. Eine dauernde beachtliche Produktion könnte also erfolgen, ohne dass ein Gewerbekapital nach § 12 in Verbindung mit § 8 Ziff. 1 GewStG sich in nennenswerter Höhe errechnen würde. Es sei nur an die geschilderte Filmproduktion oder die Erstellung von Neubauernstellen erinnert, wo das Eigenkapital sich in verschwindend kleinem Rahmen halten könnte. Dies kann abermals Zweifel entstehen lassen an der heute als richtig geltenden Ermittlungsmethode des Gewerbekapitals; doch darauf wird in Kapitel VIII Ziff. 3, 4 und 6 näher eingegangen.

B) SCHULDEN AUS DEM SONSTIGEN GESCHÄFTSVERKEHR

a) Steuerschulden und Zollschulden

α) Steuerschulden 1)

Wohl am heftigsten in den letzten Jahren wurde die Frage diskutiert, wann Steuerschulden eventuell als Dauerschulden anzusehen sind. Letzter Anstoss für diese Auseinandersetzung waren die Verfügungen einiger Oberfinanzdirektionen 2) mit dem Inhalt, dass Steuerschulden, soweit sie bei der Ermittlung des Einheitswertes eines gewerblichen Betriebes in irgendeiner Form abgezogen worden sind (z. B. durch Bildung einer Rückstellung oder als passiver Rechnungsabgrenzungsposten) als Dauerschulden bei der Ermittlung des Gewerbekapitals hinzuzurechnen sind, soweit zwischen Entstehung und Erlöschen der Schuld ein Zeitraum von mehr als 12 Monaten liegt.

Gegen diese Verfügungen wurde in mehreren Veröffentlichungen mit den verschiedensten Begründungen Stellung genommen, wobei die Ansichten in der Regel darin übereinstimmen, dass der Beginn der Zwölfmonatsfrist, der bei Überschreitung die Steuerschuld zur Dauerschuld macht, nicht bei der Entstehung, sondern bei der Festsetzung der Steuerschuld liegen sollte. Bekanntlich ist diese

-
- 1) Die Erörterung der Steuerschulden als eventuelle Dauerschulden kann von der Frage, ob auch Rückstellungen für Steuerschulden u. U. Dauerschulden sein können, nicht getrennt werden, da der Feststellungszeitpunkt, der die Rückstellungen für Steuerschulden zur Bilanzposition: "Steuerschulden" werden lässt, hierfür von ausschlaggebender Bedeutung ist. In diesem Abschnitt werden deshalb auch weitgehend die Rückstellungen für Steuerschulden behandelt.
 - 2) So z. B. OFD Hamburg L 1431 - 4 - St 24 v. 22.6. u. 20.10.1956 (Finanzrundschau 1956 S. 552); ähnlich OFD Hannover Rundverfügung v. 15.1.1957 u. OFD Münster ("Betriebsberater" 1957 S. 1211)

Unterscheidung gerade hier sehr wesentlich, da die Steuerschuld entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft (§ 3 Abs. 1 StAnpG), also z.B. für die veranlagte Körperschaftsteuer mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird (§ 3 Abs. 5 Ziff. 1c StAnpG). Eine Festsetzung der Steuer erfolgt aber erst nach Abgabe der Steuererklärung und auch da nicht etwa sofort. Die Folge ist, dass zwischen Entstehung der Steuerschuld und ihrer Festsetzung nicht selten ein Jahr verstreicht und damit das für die Dauerschuld erforderliche Bestehen der Schuld über ein Jahr hinaus vorliegen würde.

Kohlenbach 1) meint hierzu, dass von einer Schuldaufnahme im Sinne des Abschnittes 47 Abs. 2 GewStR solange nicht gesprochen werden könne, als nicht ein die Steuerschuld festsetzender Steuerbescheid des Finanzamtes oder ein Anerkenntnis der Steuerpflichtigen vorliege. Mangels Schuldaufnahme könne also bei nicht festgesetzten Steuerschulden nicht von Dauerschulden gesprochen werden.

Hillert 2) und Koppe 3) vertreten sogar die Ansicht, dass nur ausgeliehene Schuldkapitalien der Verstärkung des Betriebskapitals dienen könnten. Und auch Jänke 4) meint, dass die Bildung einer Steuerrückstellung nur eine Bilanzmassnahme sei, die die betriebsinterne Umwandlung von Eigenmitteln in Fremdmittel beinhalte. Allerdings könnten Steuerschulden dann Dauerschuldcharakter annehmen, wenn sie betragsmässig festgestellt und nach Eintritt der Fälligkeit längere Zeit gestundet worden sind, weil dann eine Umwandlung laufender Schulden in Dauerschulden vorliege.

Die zitierten Begründungen stehen stark im Widerspruch zur Rechtsprechung und dürften wohl kaum haltbar sein (vgl. Kap. IV 2b u. c).

Dem Ergebnis der aufgezeigten Überlegungen kann jedoch beigestimmt werden. Denn sehr oft kann ein erheblicher Zeitraum zwischen Entstehung und Festsetzung der Steuerschuld verstreichen, so dass, wie Weissenborn 5) mit Recht vermerkt, der Schuldner vielleicht schon vor Fälligkeit zahlen müsste, um das Entstehen einer Dauerschuld zu verhindern.

So entschied denn auch das Finanzgericht Hannover 6), dass eine Verbindlichkeit bei Prüfung ihres Dauerschuldcharakters nicht allein rechtlich entstanden,

-
- 1) Karl Kohlenbach "Steuerschulden als Dauerschulden bei der Ermittlung des -
Gewerbekapitals" Finanzrundschau 1957 S. 132
 - 2) Hillert "Rückstellungen für Betriebssteuerschulden als Dauerschulden im Sinne
des Gewerbesteuerrechts" DStR 1957 S. 368
 - 3) Koppe "Zur Frage der Rückstellungen für Betriebssteuern als Dauerschulden im
Sinne des Gewerbesteuerrechts" DStR 1957 S. 265
 - 4) Jänke "Rückstellungen für entstandene Bergschäden in der Gewerbesteuer"
"Der Betrieb" 1957 S. 976
 - 5) Weissenborn "Betriebliche Steuerschulden sind keine Dauerschulden" Betriebs-
berater 1957 S. 606
 - 6) U. v. 8. 8. 1957 EFG 1957 S. 412 (nicht rechtskräftig)

sondern auch fällig geworden sein müsse, weil dort, wo einem Verpflichtungsgeschäft die der Schuldaufnahme entsprechende eigentümliche Willensentscheidung des Steuerpflichtigen fehle, nicht der Zeitpunkt des Entstehens der Schulden, sondern allein der Zeitpunkt ihrer Festsetzung bzw. Fälligkeit entscheidend sein könne. Dem ist nichts hinzuzufügen. Weiterhin vertritt jedoch das Finanzgericht die Auffassung, dass vor dem Zeitpunkt der Festsetzung die im Betrieb arbeitenden Mittel ihren Charakter als Eigenmittel nicht verlieren. Bevor die Eigenmittel aber nicht durch Festsetzung bzw. Fälligkeit zu Fremdmitteln geworden seien, könnten sie auch keine Verstärkung des "Betriebskapitals" darstellen.

Diese Ansicht des Finanzgerichts ist völlig unverständlich, da die Steuerschuld mit Verwirklichung des Tatbestandes entsteht, an den das Gesetz die Steuer knüpft, so dass die Steuerrückstellung nicht erst durch die Festsetzung zu Fremdkapital wird. Sollten hier dennoch irgendwelche Zweifel bestehen und die Rückstellung bis zur Steuerfestsetzung ihren Charakter als Eigenmittel nicht verloren haben, so ist bisher noch von niemandem die verstärkende Wirkung auch von Eigenmitteln auf das Betriebskapital bestritten worden, so dass zumindest diesen Ausführungen des Finanzgerichtes nicht beigestimmt werden kann, auch wenn die verstärkende Wirkung von Eigenmitteln auf das Betriebskapital im Zusammenhang mit dem Dauerschuldproblem unbeachtet bleiben kann.

In der bald folgenden Bundesfinanzhofentscheidung wurde übereinstimmend mit einem Gutachten des Bundesministers der Finanzen erklärt 1), dass der Begriff der Dauerschulden nur nach objektiven Merkmalen zu bestimmen sei und es auf den Willen des Unternehmers zur Schuldaufnahme wie auch auf die Fälligkeit und den Inhalt der Verbindlichkeit nicht ankomme. Entscheidend für eine Hinzurechnungspflicht nach § 8 Ziff. 1 und § 12 Abs. 2 Ziff. 1 GewStG sei aber nicht ausschliesslich das Zeitmoment, sondern der Charakter der Schuld, der sie als zum laufenden Geschäftsgang oder zum "Dauerbetriebskapital" gehörig ausweist. Nachdem nun die betrieblichen Steuerschulden eng mit dem laufenden Geschäftsgang eines Unternehmens zusammenhängen und ihre Bezahlung nach ihrer Festsetzung innerhalb kurzer Zeit zu erfolgen hat, sind die Steuerschulden grundsätzlich zu den laufenden Verbindlichkeiten zu rechnen. Auch die hier gegebene Möglichkeit eines zeitlichen Unterschiedes zwischen der Entstehung der Schuld und der Begründung der Zahlungsverpflichtung in Verbindung mit einem Steuerbescheid könne die Rechtsnatur der Steuerschuld als laufende Schuld nicht ändern. Wenn aber eine Steuerschuld durch entsprechende Langfristigkeit zur Dauerschuld werde, könne das Zeitmoment nur an die Zahlungsaufforderung im Steuerbescheid anknüpfen, da zum Wesen der laufenden Verpflichtung ihre Zahlung innerhalb einer bestimmten Frist, beginnend im Zeitpunkt der Begründung der Zahlungsverpflichtung, gehöre.

1) BFH U. v. 11. 8. 1959 BStBl 1959 III S. 28; siehe dort auch das Gutachten des Bundesministers der Finanzen.

Damit führt also der Gegenwert einer Steuerschuld dann zur nicht nur vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals, wenn sie nicht binnen 12 Monaten seit der Zahlungsaufforderung im Steuerbescheid getilgt wird 1). Auf die Gründe, aus denen die Zahlung innerhalb der Jahresfrist nicht geleistet wurde, komme es dabei nicht an. Das Ergebnis ist also das gleiche wie in dem angeführten Finanzgerichtsurteil, die Begründung zeigt jedoch wesentlich andere Gesichtspunkte. Wichtig ist die Ergänzung, dass dieses Ergebnis auch bei den durch Betriebsprüfungen ausgelösten Steuernachholungen Geltung hat. Trotz beachtlicher Gegengründe entschied sich der Bundesfinanzhof für diese Regelung, weil sie der Einfachheit der Besteuerung dient.

Wenn jedoch einmal die Steuerschulden durch Zeitablauf zu Dauerschulden geworden sind, dann sind diese nach Auffassung des Bundesfinanzhofes 2) dem Einheitswert als Dauerschulden zuzurechnen, bei dessen Festsetzung sie erstmals abgezogen worden sind. Es tritt also hier eine Einordnung von Schulden unter die Dauerschulden mit rückwirkender Kraft ein, d. h. nicht erst vom Zeitpunkt der erstmaligen Fälligkeit der Schuld, sondern von ihrer Entstehung 3). Diese "ex-tunc-Theorie" findet jedoch wenig Anklang. So hat sich auch das niedersächsische Finanzgericht Hannover 4) für die "ex-nunc-Theorie" entschieden, wonach eine Deutung der Steuerschuld als Dauerschuld nicht rückwirkend auf den Zeitpunkt der Entstehung, sondern erst vom Beginn des Jahres an stattfindet, der dem ergebnislosen Ablauf der Zwölfmonatsfrist (vom Fälligkeitstag an gerechnet) folgt. Diese Ansicht findet sich auch in der Literatur. So vertritt Birkholz 5) die Meinung, "schon die Tatsache, dass eine Schuld zur Dauerschuld werden kann, sollte nach dem Sprachgebrauch darauf schliessen lassen, dass die Umwandlung die Schuld nicht als solche, sondern allein in ihrem funktionellen Wert, und deshalb nicht ex tunc, sondern ex nunc erfasst; denn nicht die Schuld in ihrer Existenz, sondern allein die Schuld in ihrer Funktion der nicht nur vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals ist es, die ihre Einordnung als Dauerschuld rechtfertigt. In dieser Funktion aber begegnet sie uns erst nach Ablauf der 12-Monats-Frist"

Deshalb bestimmt auch eine Verfügung der Oberfinanzdirektion Düsseldorf 6),

1) BFH U. v. 11. 8. 1959 BStBl 1959 III S. 428; siehe dort auch das Gutachten des Bundesministers der Finanzen.

2) U. v. 11. 8. 1959 BStBl 1959 III S. 428

3) Grieger betont dies nochmals "Bedeutsame Urteile des BFH zum Begriff der Dauerschuld im Gewerbesteuerrecht" Betriebsberater 1959 S. 1055

4) Hinweis von Birkholz auf FG Hannover, U. v. 13. 5. 1960, Betriebs-Berater 1960 S. 977

5) vgl. Birkholz "Steuerschulden als Dauerschulden" Betriebs-Berater 1960 S. 977

6) U. v. 23. 12. 1959 "Der Betrieb" 1960, S. 43

dass die Steuerschulden demjenigen Einheitswert als Dauerschulden hinzuzurechnen sind, an dessen Feststellungszeitpunkt sie als Dauerschulden anzusehen waren.

Hinsichtlich des Zeitpunkts der Wandlung der Schuld zur Dauerschuld könnte neben der Ansicht des Bundesfinanzhofs (rückwirkend auf den Entstehungszeitpunkt) und der des Finanzgerichtes Hannover und der Oberfinanzdirektion Düsseldorf (12 Monate nach Steuerfestsetzung) noch der Festsetzungszeitpunkt als massgeblich vorgeschlagen werden.

Und in der Tat sprechen dafür, diesen Zeitpunkt als entscheidend zu betrachten, beachtliche Gründe. Gegen die Auffassung, den Entstehungszeitpunkt für massgeblich zu erklären, kann eingewendet werden, dass die Mittel zur Zahlung bereitliegen, eine Zahlung aber ohne Festsetzung einfach nicht möglich ist. Dieses Argument kann dann aber nicht vorgebracht werden, wenn trotz Festsetzung der Schuld 12 Monate lang keine Zahlung erfolgt und deshalb die Schuld zur Dauerschuld wird. Denn wenn die Schuld 12 Monate nicht bezahlt wird, so ist damit der Erweis erbracht, dass ihre Gegenwerte langfristig benötigt wurden, so dass zwar dem Namen nach zunächst eine laufende Schuld, den tatsächlichen Verhältnissen nach aber von vornherein eine Dauerschuld vorlag. Es bleibt jedoch abzuwarten, welche Entscheidung der Bundesfinanzhof bei Überprüfung des zitierten Finanzgerichtsurteils treffen wird.

ß) Zollschulden

Nach der Rechtsprechung sind Zollkredite im Sinne von § 129 AO als laufende Schulden anzusehen ¹⁾. Dem kann entgegengehalten werden, dass durch die Stundung ständig fällig werdender Zollschulden für längere Zeit, nämlich solange der Steuerpflichtige auf Grund seiner Liquiditätsschwierigkeit Anträge auf Stundung stellen muss, ein Mindestbetrag gegenüber dem gleichen Gläubiger geschuldet wird. Dem Reichsfinanzhof ist aber durchaus in der Ansicht zuzustimmen, dass dieser Kredit für einzelne Warenposten gewährt wird in der Erwartung, dass der Steuerpflichtige den Kredit mit der Veräusserung der Ware abdeckt, so dass auf Grund dieses Zusammenhanges eine Hinzurechnung nach § 12 Abs. 2 Ziff. 1 GewStG regelmässig verneint werden kann.

Fraglich könnte sein, wie die Entscheidung ausgefallen wäre, wenn die Zollschulden mit Hilfe einer stärkeren Inanspruchnahme des laufenden Kontokorrentkredits sofort bei Fälligkeit abgedeckt worden wären, demzufolge vielleicht ein grösserer Mindestbestand auf dem Kontokorrentkonto hätte ausgewiesen werden müssen. Sicherlich wären dann die strengen Anforderungen an den "wirtschaftlichen Zusammenhang" der Schulden mit dem laufenden Warenverkehr nicht erfüllt gewesen, so dass die blosse "Auswechslung" der Zollschulden durch Kontokorrentschulden das Gewerbekapital erhöht hätte.

1) RFH U. v. 12. 10. 1938 RStBl 1938 S. 1134

b) Lieferantenschulden (Schulden aus Warenlieferungen und Leistungen)

Warenschulden gelten stets als das Beispiel für laufende Schulden. Voraussetzung ist jedoch eine regelmässige Abdeckung aus den Erlösen der weiterverkauften Waren. Die Zeitdauer des Bestehens der Warenschuld wird also nach der Umschlagshäufigkeit des Warenlagers und des Debitorenbestandes in den einzelnen Wirtschaftszweigen verschieden lang sein. Doch bei der Abgrenzung zu den Dauerschulden können noch Gesichtspunkte von Bedeutung sein, wie sie bereits bei dem Bankkontokorrentkredit dargestellt wurden. Da sie für das Gesamtproblem der Dauerschulden sehr bedeutungsvoll sind, soll auf ein RFH-Urteil und den zugrundeliegenden Sachverhalt näher eingegangen werden ¹⁾. Danach unterhielt der Steuerpflichtige einen Hauptverlag für den Grossverkauf von Tabakwaren an die Einzelhändler. Das Produktionsunternehmen gewährte ihm hierzu als sein Lieferant einen unverzinslichen sogenannten "Materialfassungskredit" bis zu einer bestimmten Summe. Der Steuerpflichtige konnte demnach bis zu diesem Höchstbetrag ständig Waren vom genannten Produzenten beziehen. Er war jedoch verpflichtet, es so einzurichten, dass seine Abnehmer vor dem Warenempfang den Gegenwert auf ein Konto des Produzenten einzahlten, über das der Steuerpflichtige nicht verfügen konnte. Auf diese Weise wurde der vom Produzenten gewährte Warenkredit jeweils im Ausmass der Bestellungen der Einzelhändler getilgt, so dass in diesem Umfang neue Lieferungen im Rahmen des Kreditvertrages bezogen werden konnten.

Wenn dieser sogenannte "Materialfassungskredit" vom Reichsfinanzhof ²⁾ zu den Dauerschulden gerechnet wurde, so ist dieser Entscheidung voll und ganz zuzustimmen. Bedenken bezüglich der gewerbesteuerlichen Behandlung der Lieferantenschulden insgesamt entstehen allerdings, wenn an Stelle des Kreditlimits ein bestimmtes Zahlungsziel für die einzelnen Warenlieferungen vereinbart worden wäre oder bzw. und an Stelle eines Lieferanten eine Vielzahl von Lieferanten vorläge. Das Sammelkonto "Lieferantenverbindlichkeiten" wird dann im Laufe des Jahres ständig einen Saldo in wechselnder Höhe ausweisen. In Höhe des "Mindestbestandes an Lieferantenverbindlichkeiten", wie er auf diesem Sammelkonto im Verlauf eines Jahres ausgewiesen wird, ist aber sicherlich wie beim "Materialfassungskredit" eine nicht nur vorübergehende Verstärkung des Betriebskapitals erfolgt. Und dennoch wird dieser "Mindestbestand an Lieferantenverbindlichkeiten" des Kreditorensammelkontos bei Errechnung des Gewerbekapitals dem Einheitswert nicht zugerechnet (vgl. hierzu Kapitel VIII 4 und 6).

¹⁾ RFH U. v. 14. 10. 1942 RStBl 1942 S. 1062

²⁾ dto.

c) Verbindlichkeiten aus aufgelaufenen Lizenzgebühren

Dauerschulden können auch dadurch entstehen, dass die Herausnahme von Werten aus dem Betrieb und damit eine Verringerung des Betriebskapitals durch Unterlassung von Zahlungen vermieden wird. Deshalb entschied der Bundesfinanzhof 1), dass seit Jahren aufgelaufene Lizenzgebühren ebenfalls als Dauerschulden zu behandeln sind 2).

d) Spargelder und Kationen von Belegschaftsmitgliedern oder Genossen

α) Spargelder

Nach § 19 GewStDV gelten für Kreditinstitute besondere Bestimmungen 3). Soweit deshalb im folgenden von Spareinlagen die Rede ist, handelt es sich also nur um Spareinlagen bei Unternehmungen, die nicht unter diese Sonderregelung für Kreditinstitute fallen, also z.B. bei Waren-genossenschaften, die auch das Spargeschäft betreiben. Hier entschied der Reichsfinanzhof 4), dass die Spareinlagen der Genossen, selbst wenn sie nach dem ursprünglichen Abkommen der Beteiligten täglich abgehoben werden können, die Eigenschaft von Dauerschulden annehmen, wenn aus dem Geschäftsverhältnis eine Verlängerung auf nicht nur vorübergehende Dauer zu entnehmen ist. Dabei könne die Beurteilung dieser Frage bei Genossenschaften mit vielen Sparem nicht davon abhängen, ob die Voraussetzungen für jede einzelne Einlage zutreffe. Da die Erfahrung zeige, dass die Waren-genossenschaften das Spargeschäft betreiben, um ihr Betriebskapital zu erhöhen, müsse in derartigen Fällen die Feststellung genügen, welcher Mindestbestand unter Berücksichtigung der Zu- und Abgänge der Mitglieder, der Einzahlungen und Abhebungen, während eines längeren Zeitraumes stehen-geblieben seien. Dieser Mindestbestand wird nach dem Urteil des Reichsfinanzhofes grundsätzlich als Dauerschuld gelten können, da der Steuerpflichtige dauernd mit ihm rechnen und sich in seinem Geschäftsgebaren nach ihm richten könne.

Diese Ausführungen werden bestätigt in einer späteren Entscheidung vom 3.8.1943 5), wo es um die Beurteilung von Sparguthaben von seiten der Kund-schaft und der Gefolgschaftsmitglieder bei Brauereien geht. Es wird nochmals

1) BFH U. v. 27.6.1957 BStBl 1957 III S. 287

2) Die aufgeworfene Frage steht selbstverständlich in keinem Zusammenhang damit, inwieweit bezahlte Lizenzgebühren eventuell als Miet- und Pachtzinsen dem Gewerbeertrag nach § 8 Ziff. 7 GewStG zuzurechnen sind (vgl. hierzu BFH U. v. 23.7.1957 BStBl 1957 III S. 306)

3) vgl. VI. Kap. II

4) RFH U. v. 15.11.1938 RStBl 1939 S. 288

5) RFH U. v. 3.8.1943 RStBl 1943 S. 750

hervorgehoben, dass nicht nur etwa eine Hinzurechnung einzelner unbewegt gebliebener Kredite in Frage kommt, sondern dass die gesamten Guthaben der Sparer betrieblich eine Einheit bilden. Deshalb könnten nur Änderungen des gesamten Einlageblocks betriebliche Auswirkungen haben.

Diese Entscheidungen sind sehr bemerkenswert, gerade im Hinblick auf die übrige Rechtsprechung zu den Dauerschulden. Werden doch hier nicht etwa die einzelnen selbständigen Kreditgeschäfte für sich betrachtet, sondern global gewürdigt, obwohl einer Genossenschaft eine Vielzahl von Sparern gegenübersteht, während z.B. beim Lombard- oder Kontokorrentkredit ein Vertragsverhältnis nur zwischen zwei Parteien besteht und trotzdem eine globale Würdigung mehrerer Kreditgeschäfte nicht in Frage kommt, obwohl alle diese Kredite Inhalt eines einzigen Vertragsverhältnisses sind und deshalb eine Zusammenfassung viel näher liegen würde.

B) Kauttionen

Unter Umständen werden von Unternehmungen bei bestimmten Betriebsangehörigen, beispielsweise dem Geschäftsführer, Kauttionen zur Sicherheit eingefordert. Bleiben die Beträge über längere Zeit stehen, so gelten sie als "Dauerschuld", da es nicht auf die Absicht und den Willen der Parteien, sondern auf die tatsächlichen Verhältnisse ankommt. Der Einwand, dass die Kauttionen oder richtiger die aus der Stellung der Kauttionen herrührenden Gelder nicht im Gewerbebetrieb gearbeitet haben, ist unbeachtlich, da die Gegenwerte der Kauttionen in das Betriebsvermögen aufgenommen werden, also tatsächlich der dauernden Verstärkung der Betriebsmittel gewidmet sind 1).

e) Empfangene Mietvorauszahlungen

In der Regel werden heute bei Abschluss eines Mietvertrages bei Neubauwohnungen Mietvorauszahlungen erhoben, die im Laufe der Jahre, zum Teil auch in Jahrzehnten, abwohnbar sind. Unternehmungen, die solche Mietvorauszahlung erheben, schulden also nicht die Zurückgabe von Geldbeträgen, sondern die Zurverfügungstellung der Mieträume.

Dennoch sind die empfangenen Beträge als Schulden im Sinne von § 12 Abs. 2 Ziff. 1 in Verbindung mit § 8 Ziff. 1 GewStG anzusehen, da sie wirtschaftlich einem langfristigen Amortisationsdarlehen gleichstehen. Dafür spricht auch die Tatsache, dass die Vorauszahlungen dem Vermieter erst in dem Jahre als Einnahme zufließen, in dem sie mit der Miete verrechnet werden. Da jede Schuldaufnahme, durch die es dem Unternehmen erspart bleibt, Aufwendungen aus eigenen Mitteln zu decken, eine Verstärkung des Betriebskapitals darstellt 2), und es

1) RFH U. v. 18.4.1939 RStBl 1939 S. 868

2) RFH U. v. 9.6.1939, RStBl 1939 S. 869

im übrigen gar nicht auf den Inhalt der Schuld ankommt 1), ist es also gleichgültig, ob Geldbeträge oder die Zurverfügungstellung von Mieträumen geschuldet wird. Deshalb muss der Entscheidung des Finanzgerichtes Münster 2), dass die Mietvorauszahlungen bei entsprechender Laufzeit als Dauerschulden zu gelten haben, zugestimmt werden.

f) Darlehen nach § 7 c EStG

Darlehen zur Förderung des Wohnungsbaues im Sinne des § 7c EStG werden in der Regel, was sich schon aus ihrem Verwendungszweck ergibt, langfristig vergeben bzw. aufgenommen.

Strittig war, ob eine Hinzurechnung zu Gewerbekapital in Frage kommt, nachdem die genannten Darlehen zinslos sind und § 12 Abs. 2 Ziff. 1 GewStG von Verbindlichkeiten spricht, die den Schuldzinsen im Sinne des § 8 Ziff. 1 GewStG entsprechen. Doch wenn in § 12 Abs. 2 Ziff. 1 auf § 8 Ziff. 1 GewStG Bezug genommen wird, dann nur wegen der Einfachheit der Gesetzesfassung und nicht wegen des sachlichen Zusammenhanges 3).

Es kann deshalb durchaus vorkommen, dass Dauerschulden aufgenommen und verzinst werden, die dem Gewerbekapital nicht zugerechnet werden, weil sie bei Ermittlung des Einheitswertes nicht abgesetzt wurden, was dann zutrifft, wenn es zu keiner Wertfortschreibung des Betriebsvermögens kommt, weil die gesetzlichen Wertgrenzen für eine Fortschreibung nicht erreicht sind (§ 22 BewG). Umgekehrt müssen Dauerschulden, die bei Feststellung des Einheitswertes abgesetzt worden sind, solange hinzugerechnet werden, wie der Einheitswert für die Berechnung des Gewerbekapitals massgebend ist, also auch dann, wenn keine Zinsen mehr entstanden sind, z.B. weil die Schuld inzwischen getilgt ist.

Deshalb kommt der Bundesfinanzhof zu dem Ergebnis, dass es einer entsprechenden gesetzlichen Bestimmung bedurft hätte, wenn der Gesetzgeber die Zurechnung von Darlehen gemäss § 7c EStG hätte ausschliessen wollen. Aus dem steuerpolitischen Zweck des § 7c EStG allein könne eine Abweichung vom Gesetz nicht gerechtfertigt werden 4).

1) vgl. das spätere BFH-Urteil v. 26.11.1957 BStBl 1958 III S. 39

2) FG Münster U. v. 25.5.1956 (nicht rechtskräftiges Urteil) DStZ B 1956 S. 462

3) RFH U. v. 11.10.1938 RStBl 1939 S. 89

4) BFH U. v. 27. Sept. 1955 BStBl 1955 III S. 353

II. RÜCKSTELLUNGEN IM BILANZIELLEN SINN 1)

1. Rückstellungen, bei denen dem Grunde nach mit Sicherheit später Ausgaben, Mindereinnahmen oder Schuldentstehung folgen und deren Höhe gewiss ist

a) Rückstellungen für Steuerschulden.

Die Frage nach dem eventuellen Dauerschuldcharakter von "Rückstellungen für Steuerschulden" kann nicht getrennt werden von der Frage nach dem Dauerschuldcharakter von "Steuerschulden", da der Zeitpunkt der Steuerfestsetzung und der Zahlungsaufforderung durch das Finanzamt, der die Position "Rückstellungen für Steuerschulden" zur Position "Steuerschulden" werden lässt, gerade im Zusammenhang mit dem Dauerschuldproblem von ausschlaggebender Bedeutung ist. Der eventuelle Dauerschuldcharakter von Rückstellungen für Steuerschulden musste deshalb schon im V. Kapitel I B a) α) "Steuerschulden" behandelt werden. Hier sei nur kurz erwähnt, dass der Bundesfinanzhof 2) das die Dauerschuld bestimmende Zeitmoment an die Zahlungsaufforderung im Steuerbescheid anknüpft, also an den Zeitpunkt, von dem ab nicht mehr von einer Rückstellung (für Steuerschulden) gesprochen werden kann. Trotzdem können unter Umständen auch Rückstellungen für Steuerschulden als Dauerschulden behandelt werden, da bei Erfüllung des Zeitmoments eine rückwirkende Wandlung des Schuldcharakters vom Zeitpunkt der Entstehung der Schuld (sogenannte ex-tunc-Theorie) an eintreten soll. Diese Ansicht ist jedoch stark umstritten. Siehe weitere Einzelheiten hiezu im V. Kapitel I B a) α) "Steuerschulden".

Jedenfalls wird die wahre Sachlage völlig verkannt, wenn teilweise in der Literatur die Ansicht vertreten wird, dass eine Dauerschuld in dem hier genannten Fall schon deshalb nicht in Frage komme, weil es sich bis zum Zeitpunkt der Festsetzung der Steuerschuld noch um keine Schuld handelt, sondern um eine Rückstellung für eine zu erwartende, aber noch nicht feststehende Schuld 3). Demnach müsste bei der "noch nicht feststehenden Schuld" nicht etwa nur die Höhe der Schuld noch nicht feststehen, sondern es überhaupt an der Existenz eines Schuldverhältnisses fehlen. Dem kann aber nicht zugestimmt werden. Denn ohne Zweifel besteht die Steuerschuld dem Grunde nach, sobald der Tatbestand, an den die Steuer anknüpft, verwirklicht ist (§ 3 Abs. 1 StAngG). Und erst zu diesem

- 1) Die Gliederung der verschiedenen Rückstellungsarten wurde in Anlehnung an Werninger (Gerd Werninger, "Rückstellungen in der Bilanz" Wiesbaden 1960 S. 153) vorgenommen.
- 2) BFH U. v. 11. 8. 1959 BStBl 1959 III S. 428
- 3) Vgl. August Hillert "Wann gehören betriebliche Steuerschulden als Dauerschulden zum Gewerbekapital" Betriebsberater 1958, S. 154; ähnlich auch H. Jäger "Sind Rückstellungen für Steuerschulden Dauerschulden?" Betriebsberater 1959, S. 594

Zeitpunkt wird auch die Rückstellung für die Steuerschuld gebildet.

b) Rückstellungen für abzuführende Abwertungsgewinne

Werden Schulden im Ausland in ausländischer Währung aufgenommen, und erfährt diese ausländische Währung vor der Tilgung der Schulden eine Abwertung, so entstehen für den Schuldner sogenannte Abwertungsgewinne in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen dem DM- bzw. RM-Gegenwert der Verbindlichkeit in ausländischer Währung an dem Tage ihrer Entstehung und dem DM- bzw. RM-Gegenwert an dem Tage, an dem die Befreiung des Schuldners von der Verbindlichkeit in ausländischer Währung eintritt.

75 % dieser Abwertungsgewinne waren einst auf Grund eines Gesetzes 1) an das Reich abzuführen, wobei nach § 1 Abs. 2 dieses Gesetzes der Gewinn dann angefallen war, wenn nach deutschem Recht die Befreiung des Schuldners eingetreten, also in der Regel die Verbindlichkeit beglichen war. Nachdem aber bei der Einheitswertfeststellung bereits vor der Erfüllung der Schuld mit dem abgewerteten Kurs (Stichtagskurs) 2) bewertet wurde, wäre der entstandene Abwertungsgewinn bereits im Einheitswert enthalten gewesen 3), obwohl doch der durch die Schuldabwertung entstandenen Vermögensmehrung die Verpflichtung zur späteren Ablieferung des Abwertungsgewinnes gegenüberstand.

Für diese spätere Verpflichtung wurde die hier zu behandelnde Rückstellung für Abwertungsgewinne gebildet. Nachdem diese Rückstellung bürgerlich-rechtlich weder eine unbedingte noch eine auflösend bedingte Schuld darstellte 4), also nach dem Bewertungsgesetz bei der Einheitswert-Berechnung nicht abzugsfähig war 5), wurde durch einen Runderlass des Reichsministers der Finanzen 6) im Hinblick auf diese spätere Verpflichtung der Abzug bei Errechnung des Einheitswerts auf Antrag gestattet. Hieraus ergab sich dann die Frage einer eventuellen Hinzurechnungspflicht nach § 12 Abs. 2 Ziff. 1 in Verbindung mit § 8 Ziff. 1 GewStG bei Errechnung des Gewerbekapitals. Der Reichsfinanzhof bejahte eine Hinzurechnungspflicht, da die Währungsschuld als ganzes behandelt werden müsse, ohne Rücksicht darauf, ob später bei der Erfüllung oder Ablösung der Schuld ein Teil des erst dann verwirklichten Währungsgewinnes an das Reich abzuführen sei 7).

1) Gesetz über Abwertungsgewinne vom 27.12.1936 RGBI I, S. 1126

2) § 63 BewG in Verbindung mit den VStR (vgl. auch VStR 1960 Abschn. 46)

3) ... da der abzuführende Abwertungsgewinn zum Feststellungszeitpunkt weder eine unbedingte noch eine auflösend bedingte Schuld darstellte, demnach bei Errechnung des Einheitswerts nicht abzugsfähig war.

4) Vgl. hierzu Kap. IV 1 und 3

5) § 62 BewG in Verbindung mit § 4-7 BewG

6) Runderlass des RdF v. 14.8.1938 "Bewertung von Währungsschulden bei der Vermögenssteuer und bei der Einheitsbewertung gewerblicher Betriebe"

7) RFH U. v. 5.7.1939 RStBl 1939 S. 1097

Da der Rückstellung auf der Aktivseite der Bilanz Werte in entsprechender Höhe gegenüberstehen, die dem Betriebsvermögen zugehören, liegt also zweifellos in dieser Höhe eine Verstärkung des Betriebskapitals vor, die infolge der langen Laufzeit der Valutaschuld nicht nur vorübergehenden Charakter hat, so dass dem Entscheid des Reichsfinanzhofes im Ergebnis beizustimmen ist. Zur Begründung dieses Entscheids durch den Reichsfinanzhof ist jedoch zu bemerken, dass nun einmal zum genannten Stichtag nur der als Verbindlichkeit ausgewiesene Betrag zur Abdeckung der Valutaschuld benötigt wird, nicht aber die unter der Rückstellung ausgewiesene Summe, so dass zumindest eine Durchbrechung des Stichtagsprinzips durch den Reichsfinanzhof vorliegt. Zur Frage, ob es sich bei der genannten Rückstellung um eine aufschiebend bedingte Schuld handelt, wie es im genannten Runderlass heisst, vgl. Kap. IV 3.

c) Rückstellungen von Versorgungsunternehmen für Baukostenzuschüsse der Abnehmer

Öffentliche Versorgungsunternehmungen (z. B. für Strom, Gas, Wasser) erheben in der Regel für die Kosten der Anschlussleitungen von dem bereits vorhandenen Strassenzuleitungsnetz zu den einzelnen Grundstücken Baukostenzuschüsse, bzw. sogenannte Anschlusspreise. Diese "Anschlusspreise" sind, soweit sie als Ertragszuschüsse behandelt werden, nach § 19 der Eigenbetriebsverordnung vom 21. Dezember 1938 1) einer Rückstellung zuzuführen, aus der jeweils diejenigen Teilbeträge als ausserordentliche Erträge in die Jahreserfolgsrechnung übernommen werden, "die jeweils an der Wirtschaftlichkeit der bezuschussten Betriebsleistungen fehlen" 2).

Die genannten Rückstellungen werden bei der Feststellung des Einheitswertes als Betriebsschulden abgezogen. Entscheidend für diese Abzugsfähigkeit bei Errechnung des Einheitswertes ist, dass jene "Anschlusspreise" nicht etwa in Ausnutzung der Monopolstellung des Versorgungsunternehmens ohne wirtschaftliche Notwendigkeit gefordert werden, also die laufenden Lieferungen durch die Tarifpreise gedeckt werden können, sondern dass eine Belieferung am Stichtag zu den Tarifpreisen nicht möglich ist und deshalb statt eines laufenden Zuschlags zu den üblichen Strom-, Gas- und Wasserpreisen eine einmalige Abfindung in Form der "Baukostenzuschüsse" gezahlt werden muss 3).

Die einen solchen "Zuschuss" leistenden Abnehmer haben danach einen Anspruch auf Lieferung von Strom, Gas etc. an der angeschlossenen Stelle zu den gleichen allgemeinen Bedingungen, die auch sonst gelten, wobei also die verschiedenen Entfernungen der Grundstücke der einzelnen Abnehmer oder eventuelle sonstige Sonderleistungen im Preis nicht berücksichtigt werden.

1) RGBl I S. 1650

2) BFH U. v. 29.11.1951 BStBl 1952 III, S. 30

3) BFH U. v. 29.11.1951 BStBl 1952 III, S. 30

Da nach § 6 Abs. 2 Ziff. 1 Energ.G eine Anschluss- und Versorgungspflicht nicht besteht, wenn der Anschluss oder die Versorgung aus wirtschaftlichen Gründen, die auch in der Person des Abnehmers liegen können, nicht zugemutet werden kann, kommt eine Anschlusspflicht erst in Frage, wenn die genannten Zuschüsse geleistet sind. Der daraus folgende Lieferungsanspruch macht den Abnehmer zum Gläubiger, das Versorgungsunternehmen zum Schuldner 1) insoweit als für das Versorgungsunternehmen die Verpflichtung besteht, die Abnehmer zu unwirtschaftlichen Preisen zu beliefern. Es liegt demnach eine echte Sachwertverpflichtung vor.

Eine Einordnung unter § 8 Ziff. 2 GewStG kommt somit nicht in Frage. Es handelt sich um eine Verbindlichkeit, deren Gegenwert das "Betriebskapital" zweifellos nicht nur vorübergehend verstärkt hat, so dass eine Hinzurechnungspflicht nach § 8 Ziff. 1 GewStG gegeben ist 2).

2. Rückstellungen, bei denen dem Grunde nach mit Sicherheit später Ausgaben, Mindereinnahmen oder Schuldentstehung folgen, deren Höhe aber ungewiss ist

a) Rückstellungen für entschädigungslose Übertragungen von Betrieben an den Fiskus ("Heimfallverpflichtungen")

Gelegentlich werden zwischen dem Fiskus und Unternehmungen, die für die allgemeine Versorgung wichtige Betriebe, z.B. Wasserkraftwerke, unterhalten, Vereinbarungen getroffen, wonach vom Jahr der Errichtung an gerechnet nach einem bestimmten Zeitraum die Werke unentgeltlich in das Eigentum des Fiskus übergehen. In der Bilanz wird die Verpflichtung in der Weise berücksichtigt, dass die in Frage kommende Kapitalsumme entsprechend dem Zeitraum bis zur Übertragung in Raten einer Rückstellung zugeführt wird 3).

Der Gedanke, es könnte sich hier um eine Wertberichtigung handeln 4), ist irrig. Denn diese sogenannte Heimfallverpflichtung beeinflusst in keiner Weise die Bewertung einzelner Wirtschaftsgüter auf der Aktivseite der Bilanz. Es handelt sich hier vielmehr um eine betagte echte Schuld gegenüber dem Berechtigten zur Vornahme geldwerter Sachleistungen 5).

1) BFH U. v. 29.11.1951 BStBl 1952 III, S. 30

2) FG Karlsruhe vom 13.5.1959 EFG 1959, S. 275 (rechtskräftig)

3) EFG 1955, S. 303. In dem vom RFH beurteilten Fall war diese Verpflichtung als Fonds unter die Wertberichtigungen eingereiht (RStBl 1944, S. 523) (rechtskräftig)

4) So entschied einst das Pr.OVG, dass es sich bei der Heimfallverpflichtung um eine Wertberichtigung handle (Bd. 85, S. 95)

5) RFH U. v. 15.5.1928, RStBl 1928 S. 276; vgl. auch U. v. 16.9.1930, RStBl S. 717

Denn durch die Heimfallverpflichtung wird nicht der objektive Wert der Wirtschaftsgüter beeinträchtigt. Es tritt nur ein Wechsel in der Person des Unternehmers ein. Der entschädigungslose Heimfall betrifft also lediglich den Unternehmer, nicht aber das Unternehmen, dessen Erhaltung durch den Heimfall gerade gewährleistet werden soll 1).

Nachdem auch das Vorliegen einer dauernden Last abzulehnen ist, da solche Belastungen meist den Belasteten zu regelmässig oder unregelmässig wiederkehrenden Leistungen verpflichten, auf der anderen Seite aber aus der Dauer der Heimfallfrist die Rückstellung langfristiger Art ist, ist das Vorliegen einer Dauerschuld nach § 12 Abs. 2 Ziff. 1 in Verbindung mit § 8 Ziff. 1 GewStG zu bejahen 2).

b) Rückstellungen für Wiederauffüllungsverpflichtungen ausgebaggerter Kiesgruben

Für Unternehmungen, deren Zweck in der Gewinnung von Kies aus eigenen und gepachteten Grundstücken liegt, besteht auf Grund der Pachtverträge regelmässig die Verpflichtung, die Kiesgruben nach beendeter Nutzung wieder aufzufüllen und zu planen. Bei Kiesgruben auf eigenen Grundstücken besteht in der Regel die Verpflichtung, diese nach beendeter Nutzung wieder aufzufüllen, gegenüber den zuständigen Behörden des Staates (z.B. Wasser- und Schifffahrtsdirektionen).

Wird diesen Verpflichtungen nicht nachgekommen, so erfolgt eine Bildung von Rückstellungen für die Wiederauffüllungsverpflichtungen der ausgebaggerten Kiesgruben zu Lasten des Gewinnes. Da es sich hier um eine am Stichtag bestehende Verbindlichkeit handelt, ist ein Abzug bei Errechnung des Einheitswertes ohne weiteres gegeben. Die Höhe der Rückstellung zur Erfüllung dieser Verbindlichkeiten wird geschätzt.

Fraglich könnte die Hinzurechnung dieser Rückstellung als Dauerschuld zum Gewerbekapital sein. Das Finanzgericht Bremen 3) verneint das Vorliegen einer Dauerschuld mit der Begründung, dass von einer Verstärkung des Betriebskapitals nur dann gesprochen werden könne, wenn dem Betrieb durch Schuldaufnahme tatsächlich fremde Mittel zugeflossen seien. Da es sich bei der Einbuchung einer Rückstellung nur um einen innerbetrieblichen Vorgang handle, liege eine Dauerschuld hier nicht vor. Dass diese Meinung des Finanzgerichts nicht haltbar ist, zeigt die ständige Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes und des Bundesfinanzhofes 4), die immer wieder betont, dass es weder auf den Entstehungsgrund des Schuldverhältnisses noch auf den Inhalt der Schuld, noch auf ihre Fälligkeit ankommt. Dass der Gläubiger zur Begründung der Forderung eigene Mittel dem Schuldner zugeführt

1) RFH U. v. 8.2.1944, RStBl 1944 S. 523 u. FG München, U. v. 14.4.1955, EFG 1955, S. 303 (rechtskräftig)

2) dto.

3) U. v. 8.6.1956 EFG 1956, S. 287 (nicht rechtskräftig)

4) Vgl. hierzu Kapitel IV 2b

hat, ist deshalb nicht erforderlich, weil auch die Nichterfüllung einer ohne Zuführung von Mitteln entstandenen Verbindlichkeit der Verstärkung des Betriebskapitals genauso dient, wie eine durch Zuführung von Mitteln begründete Verbindlichkeit 1).

Auf Grund des vorliegenden Sachverhalts ist auch die Annahme eines Wertberichtigungspostens ausgeschlossen. Die hierfür erforderliche enge Verbindung der die eigenen Grundstücke betreffenden Rückstellungen zum Wert dieser Grundstücke liegt nicht vor, da die gegenüber dem Staat bestehende Verpflichtung zur Auffüllung mit der Bewertung dieser Grundstücke nicht zusammenhängt und den Wert der Grundstücke weit übersteigen kann 2).

Bedenken bei Einordnung dieser Rückstellungen unter die Dauerschulden könnten insofern bestehen, als diese Rückstellungen auf Grund von Verpflichtungen gebildet werden, die gegenüber einer Vielzahl von Gläubigern bestehen; denn Schuldverhältnisse mit verschiedenen Gläubigern dürfen grundsätzlich nicht zu einer Einheit zusammengefasst werden.

Doch diesen Grundsatz hält der Bundesfinanzhof in diesem Fall für unbeachtlich, da auch bisher von diesem Grundsatz dann Ausnahmen gemacht wurden, wenn es dem Steuerpflichtigen nicht auf die einzelnen Schuldverhältnisse und die Vielheit der kleinen Posten ankommt, sondern auf die in einem Posten in der Bilanz zum Ausdruck gebrachte Gesamtbelastung 3).

Der Zusammenfassung mehrerer Schuldverhältnisse zu einer Einheit ist voll und ganz zuzustimmen. Wegen der Bedeutung dieser einheitlichen Betrachtungsweise wird auf Kapitel VIII 2 verwiesen.

Rückstellungen für Wiederauffüllungsverpflichtungen ausgebaggerter Kiesgruben sind also Dauerschulden, wenn seit ihrer Bildung mehr als 12 Monate verflossen sind.

c) Rückstellungen für Substanzerhaltungsverpflichtungen

Bei der Überlassung von Gegenständen des Anlagevermögens an einen Gewerbebetrieb, in der Regel auf Grund eines Pachtverhältnisses, wird häufig vereinbart, dass diese Wirtschaftsgüter nach Beendigung des Pachtverhältnisses dem Verpächter "substanzgleich" zu übergeben sind. Auf Grund der langen Dauer des Pachtverhältnisses können aber nicht dieselben, sondern nur gleichartige und gleichwertige Wirtschaftsgüter zurückerstattet werden. Praktisch bedeutet diese Vereinbarung eine Wertsicherungsklausel.

Häufig wird so verfahren, dass der Verpächter, wenn er einen Gewerbebetrieb

1) BFH U. v. 26. 11. 1957 BStBl 1958 III, S. 39

2) BFH U. v. 26. 11. 1957 BStBl 1958 III S. 39

3) RFH U. v. 15. 11. 1938, RStBl 1939, S. 288 und U. v. 3. 8. 43, RStBl 1943 S. 750 und Gutachten des RFH I D 1/43, RStBl 1944 S. 171

hat, die Werte des verpachteten unbeweglichen und beweglichen Anlagevermögens mit Pachtbeginn unverändert in den Bilanzen fortführt, der Pächter aber eine sogenannte Rückstellung für Substanzerhaltung bildet, die er jährlich um den Betrag der Abschreibungen auf die gepachteten Gegenstände des Anlagevermögens erhöht.

Unklar ist der eigentliche Charakter dieser Rückstellung und in diesem Zusammenhang die Frage der eventuellen Hinzurechnung als Dauerschuld nach § 12 Abs. 2 Ziff. 1 in Verbindung mit § 8 Ziff. 1 GewStG.

Das Finanzgericht Stuttgart 1) hatte einen Fall zu entscheiden, wonach eine GmbH den Betrieb durch eine Kommanditgesellschaft führen liess. Zu diesem Zweck verpachtete sie das gesamte Anlagevermögen an die Kommanditgesellschaft und brachte als Einlage das Umlaufvermögen ein. An der Kommanditgesellschaft beteiligt waren zu einer Hälfte die GmbH und ihre Gesellschafter als Kommanditisten, zur anderen Hälfte ein Komplementär und zwei weitere Kommanditisten.

Nachdem die Verpflichtung des Pächters zur Rückgabe der Pachtgegenstände bereits zu Beginn des Pachtverhältnisses entsteht, hätten nach Meinung des Finanzgerichtes bilanzmässig die gepachteten Gegenstände zum Zeitwert aktiviert und ein entsprechend gleichhoher Betrag als Rückgabeverpflichtung passiviert werden müssen. Denn da nach dem Sachverhalt das wirtschaftliche Eigentum an den Pachtgegenständen von der Pächterin erlangt worden sei 2), hätten diese Pachtgegenstände bei Errechnung des Einheitswerts mit dem Teilwert angesetzt werden sollen. Weiterhin wurde nach Ansicht des Finanzgerichtes mit Abschluss des Pachtvertrages, betriebswirtschaftlich gesehen, der gleiche Erfolg erzielt, wie mit der Aufnahme einer langfristigen Schuld, mit deren Mittel die Anlagegüter angeschafft worden wären.

Deshalb könnten die übernommenen und zu aktivierenden Anlagewerte und die entsprechenden der Substanzerhaltungsrückstellung zugeführten Beträge wirtschaftlich als fremde, der Verstärkung des Betriebskapitals dienende Mittel angesehen werden und die zur Erfüllung der Rückgabeverpflichtung gebildete Rückstellung demgemäss als Dauerschuld.

Diese Schlussfolgerung des Finanzgerichtes ist unverständlich. Denn der als Rückstellung ausgewiesene Betrag zeigt eindeutig nur die bisher angefallenen Abschreibungen, nicht aber den vollen Gegenwert der einst übernommenen Wirtschaftsgüter und die damit in gleicher Höhe passivierte Rückgabeverpflichtung, die doch letztlich das eigentliche Ausmass der Verstärkung des Betriebskapitals anzeigt.

1) U. v. 21.4.1959 in Wpg 1959, S. 340 (nicht rechtskräftig)

2) FG Stuttgart, U. v. 17.2.1959 Wpg 1959, S. 183 (rechtskräftig, vgl. Wpg 1959 S. 339)

Deshalb ist es nicht verwunderlich, wenn der Bundesfinanzhof bald darauf zu einem anderen Ergebnis kommt. Er bestätigt zunächst, dass im strittigen Fall die Pachtgegenstände zum Betriebsvermögen der Kommanditgesellschaft gehörten, da die verpachtende GmbH Mitunternehmerin (§ 15 Abs. 2 EStG) der Kommanditgesellschaft sei. Demnach seien die Pachtgegenstände bereits im Einheitswert enthalten. Die Rückstellung für Substanzerhaltung stelle aber als das Ergebnis einer indirekten Abschreibung nichts anderes als eine Wertberichtigung dar 1).

In diesem Zusammenhang müsste die Rechtsprechung jedoch auch auf die Rückgabeverpflichtung für die überlassenen Wirtschaftsgüter eingehen. Denn zweifellos ist in Höhe des Wertes dieser Wirtschaftsgüter eine dauernde Verstärkung des "Betriebskapitals" eingetreten. Fraglich dürfte nur sein, ob hier § 12 Abs. 2 Ziff. 1 oder Ziff. 2 GewStG zum Zuge kommt. Die Entscheidung für Ziffer 1 oder Ziffer 2 des § 12 Abs. 2 GewStG ist insofern von grosser Bedeutung, als die Ziff. 2 des § 12 Abs. 2 eine Gegenvorschrift in § 12 Abs. 3 Ziff. 3 besitzt, die es verhindert, dass die Werte sowohl beim Überlassenden wie auch beim Empfänger versteuert werden, während § 12 Abs. 2 Ziff. 1 eine solche Gegenvorschrift nicht aufweist.

Die Überlegung, dass bei einer "Nichteinbeziehung" der überlassenen Wirtschaftsgüter nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes in das Betriebsvermögen des Gewerbebetriebes eine zweifache Erfassung von der Gewerbesteuer nach § 12 Abs. 3 Ziff. 3 verhindert wird, könnte dem Gedanken Raum geben, dass bei einer Einbeziehung dieser Wirtschaftsgüter in das Betriebsvermögen des Empfängers auf Grund des wirtschaftlichen Eigentums ebenfalls eine zweifache Besteuerung (bei dem Überlassenden und beim Empfänger) nicht in Betracht kommen sollte.

Gegen diese Annahme sprechen jedoch die Verfügungen verschiedener Oberfinanzdirektionen 2) mit der Bestimmung, dass bei Pachtverträgen, die auch die Übergabe von Warenvorräten beinhalten, mit der Verpflichtung zur substanzgleichen Rückgabe hinsichtlich der überlassenen Waren kein Pachtvertrag, sondern ein Darlehensvertrag (§ 607 BGB) mit Wertsicherungsklausel vorliege. Die Rückgabeverpflichtung sei deshalb bei Übernahme der Waren voll zu passivieren, wobei der passivierte Betrag als Dauerschuld anzusehen sei. (Nachdem die Höhe der Rückgabeverpflichtung bis zum Zeitpunkt der Rückgabe nicht genau feststehe, könne eine Einordnung unter die Rückstellungen vertreten werden).

Nach diesen Verfügungen könnte man dazu neigen, die Rückgabeverpflichtung für überlassene Anlagegüter ebenso zu behandeln, mit der selbstverständlichen Folge, dass diese dann sowohl beim Überlassenden wie beim Empfänger von der Gewerbesteuer erfasst würden.

Die Ausführungen zeigen zumindest sehr deutlich, wie uneinheitlich das Gewerbekapital auf Grund der geltenden Bestimmungen errechnet wird.

1) BFH U. v. 12.1./2.3.1960 Wpg 1960, S. 275

2) Z. B. OFD Karlsruhe L 1500 A vom 18.1.1960 (Finanzrundschau 1960 S. 333) und OFD Hannover vom 30.12.1958 ("Der Betrieb" 1959, S. 98)

d) Rückstellungen für Bergschäden

"Bergschäden sind Schäden, die durch den Abbau der bergbaulichen Substanz oder die ihn vorbereitenden Schürfarbeiten verursacht werden. Sie umfassen die schadenstiftenden Auswirkungen des Abbaus und aller Schürfverrichtungen unter oder über Tage auf Gegenstände der Erdoberfläche. Ausgenommen sind jedoch Katastrophenschäden (z. B. Wassereinbrüche und Grubenbrände), deren Vorkommen nicht allein auf den Betrieb des Bergbaus beschränkt, nicht also gerade für diesen als typisch anzusprechen ist" 1).

Die Frage nach der Hinzurechnungspflicht dieser Rückstellungen gemäss § 12 Abs. 2 Ziff. 1 in Verbindung mit § 8 Ziff. 1 GewStG kann selbstverständlich nur gestellt werden, wenn vorher bei Errechnung des Einheitswertes eine Abzugsfähigkeit gegeben war. Zunächst muss unterschieden werden zwischen Rückstellungen für entstandene Bergschäden und Rückstellungen für nur verursachte, aber noch nicht entstandene Bergschäden.

Sind die Bergschäden im Feststellungszeitpunkt erkennbar eingetreten, dann besteht nach § 148 ABG bereits eine Schuld im bürgerlich-rechtlichen Sinne, so dass ein Abzug bei Errechnung des Einheitswertes für diese Rückstellungen ohne weiteres gegeben ist. Nicht so eindeutig ist es bei jenen Bergschäden, die zum Stichtag durch den Abbau nur verursacht, nicht jedoch bereits erkennbar sind. Hier zeigt sich die Besonderheit gegenüber anderen Fällen, in denen auf Grund einer Handlung ein Schaden eintritt, darin, dass zwischen der Schaden bewirkenden Handlung und dem Schadenseintritt ein Zwischenraum liegt. Ausserhalb dieses ursächlichen Verlaufs zwischen Abbau und Bergschäden gibt es kein Ereignis, von dessen Eintritt die Entstehung des Anspruchs abhängt. Und da der Schadenseintritt durch **keinerlei** menschliche Handlungen abwendbar ist, besteht nach der Verkehrsanschauung bereits zum Stichtag eine "wirtschaftlich vorhandene Schuld oder Last" 2).

Nachdem jedoch § 62 und § 66 Abs. 4 Satz 1 BewG nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten auszulegen sind 3), ist bei Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens eines Bergwerksunternehmens ein Abzug auch für zukünftige Bergschäden zugelassen, die auf Abbauarbeiten zurückzuführen sind, die vor dem Bewertungsstichtag stattgefunden haben 3). Danach sind Rückstellungen für Bergschäden bei Errechnung des Einheitswertes abzugsfähig, gleichgültig, ob sie für bereits entstandene oder für nur verursachte, aber noch nicht entstandene Bergschäden gebildet wurden.

Bei der Prüfung der Hinzurechnungspflicht zum Gewerbekapitel wird jedoch

-
- 1) Ulrich Roser "Die Behandlung der Bergschäden in Handels- und Steuerbilanz" (Bd. II Schriftenreihe des Instituts der Wirtschaftsprüfer) Düsseldorf 1951 S. 9
 - 2) BFH U. v. 25.10.1951 BStBl 1952 III, S. 37
 - 3) dto.

unterschiedlich verfahren. So sind nach einer Rundverfügung der Oberfinanzdirektion Düsseldorf 1) für das Land Nordrhein-Westfalen jene Rückstellungen, die für nur verursachte, jedoch noch nicht entstandene Bergschäden gebildet werden, keine Dauerschulden.

Rückstellungen für bereits entstandene Bergschäden sind dagegen dann als Dauerschulden zu behandeln, wenn auf Grund eines Übereinkommens zwischen dem Geschädigten und der Bergwerksgesellschaft die Beseitigung des Schadens länger als 1 Jahr hinausgeschoben wird.

Im Ergebnis zeigt diese Rundverfügung kaum einen Unterschied zu dem später ergangenen Urteil bezüglich der Steuerschulden und der Rückstellung für Steuerschulden als Dauerschulden 2), so dass man geneigt ist, eine Bestätigung dieser Rundverfügung im Bundesfinanzhof-Urteil zu finden. Allerdings darf man hierbei nicht die Unterschiede im Sachverhalt übersehen. Zwar erwachsen derartige Schadensersatzansprüche ständig aus dem fortschreitenden Bergbaubetrieb, doch erfordert die Schadensabwicklung eine sehr lange Zeit, die sich noch verlängert, wenn die Zeitspanne von der Verursachung des Schadens ab gemessen wird, da von der Verursachung bis zur Entstehung des Schadens oft ein erheblicher Zeitraum verstreichen kann 3).

3. Rückstellungen, bei denen dem Grunde nach nicht mit Sicherheit später Ausgaben, Mindereinnahmen oder Schuldentstehung folgen und deren Höhe ungewiss ist 4)

Pensionsrückstellungen

Bei den Pensionsrückstellungen ist zunächst die wichtige Unterscheidung zu treffen in Rückstellungen für laufende Pensionsverpflichtungen und in solche für künftige Pensionsverpflichtungen. Diese Differenzierung ist bereits für die Abzugsfähigkeit bei der Errechnung des Einheitswertes wichtig, weil Rückstellungen für laufende Pensionsverpflichtungen unbedingte Schulden, Rückstellungen für künftige Pensionsverpflichtungen, also Pensionsanwartschaften, nur aufschiebend bedingte Schulden darstellen.

Rückstellungen für laufende Pensionsverpflichtungen sind als unbedingte

1) L 1422/1431 A - St I 3 vom 5. 11. 1954 (vgl. Finanzrundschau 1954 S. 512)

2) BFH U. v. 11. 8. 1959, BStBl 1959 III, S. 428

3) Von den genannten Rückstellungen zu unterscheiden sind jene Rückstellungen für Dauerbergschäden, die nach dem genannten Runderlass als im laufenden Geschäftsbetrieb entstandene Lasten zu behandeln sind (vgl. auch: van der Velde, in Finanzrundschau 1955, S. 296)

4) Gilt für laufende Pensionsverpflichtungen nicht. Der besseren Übersicht wegen werden jedoch auch diese in diesem Abschnitt besprochen.

Schulden bei Errechnung des Einheitswertes voll abzugsfähig. Streitig kann die Frage einer Hinzurechnung als Dauerschulden bei der Ermittlung des Gewerbekapitals sein. Denn zweifellos stellen ihre Gegenwerte bis zur Auszahlung der jeweiligen Pensionsbeträge über viele Jahre hindurch eine Verstärkung des "Betriebskapitals" dar. Deshalb bejahte auch die Bayer. Oberberufungskommission 1) nach dem alten Bayer. Gewerbesteuergesetz 2) eine Hinzurechnung der Pensionsverpflichtungen, solange sie nicht durch gesonderte Anlage dem Betrieb dauernd entzogen waren.

Die Rechtslage nach dem Gewerbesteuergesetz vom 1.12.1936 ist jedoch eine völlig andere, insofern als laufende Pensionsverpflichtungen zu den Rentenverpflichtungen nach § 8 Ziff. 2 GewStG zählen 3), die jedoch, im Widerspruch zum Objektcharakter der Gewerbesteuer 4), nur dann der Hinzurechnungspflicht unterliegen, wenn sie wirtschaftlich mit der Gründung oder dem Erwerb des Betriebes (Teilbetriebes) oder eines Teils am Betrieb zusammenhängen. Das gilt sowohl für die laufenden Rentenzahlungen in bezug auf die Gewerbeertragsberechnung (§ 8 Ziff. 2 GewStG) als auch für die Kapitalwerte der Pensionsverpflichtungen bei Errechnung des Gewerbekapitals (§ 12 Abs. 2 Ziff. 1 GewStG). Folglich kann nach dem Wortlaut des § 8 Ziff. 2 GewStG (in Abweichung von § 8 Ziff. 1) nur die Ansicht vertreten werden, dass die aus dem laufenden Geschäft stammenden Renten den Gewerbeertrag, ihr Kapitalbetrag das Gewerbekapital mindern, dass also eine Wiederhinzurechnung nicht zulässig ist 5).

Etwas anders liegen die Verhältnisse bei den Rückstellungen für Pensionsanwartschaften. Diese stellen zivilrechtlich gesehen aufschiebend bedingte Schulden dar, so dass ein vorheriger Abzug bei Errechnung des Einheitswertes, der das eventuelle Vorliegen einer Dauerschuld voraussetzt, lange Zeit gar nicht zulässig war. Allerdings bestand hierzu insofern eine Ausnahme, als einmal 6), von der Verwaltung ein Abzug vom Einheitswert zugelassen und von der Rechtsprechung für rechtskräftig erklärt wurde unter dem Gesichtspunkt, dass die unter den Rückstellungen für zukünftige Pensionsverpflichtungen ausgewiesenen Beträge bei einem Fortfall des bezugsberechtigten Personenkreises laut Satzung für gemeinnützige oder mildtätige Zwecke verwendet werden sollten.

Im übrigen wurde die Frage, ob Rückstellungen für Pensionsanwartschaften Dauerschulden sein können, erst allgemein akut durch das Bundesfinanzhof-Urteil

1) Entsch. v. 24.4.1914 Bd. XIV, S. 197

2) Vgl. Kap. III 1 und Ringelmann-Mühlfeld "Kommentar zum Bayer. Gewerbesteuergesetz" München 1927

3) RFH U. v. 9.4.1940, RStBl, 1940 S. 621

4) Vgl. Kap. I 2 (zusammenfassende Schlussbemerkung)

5) RFH U. v. 9.4.1940 RStBl, 1940 S. 621

6) Vgl. RFH U. v. 1.10.1940, RStBl 1941, S. 36

vom 26. Juli 1957 1). Danach ist es nicht zutreffend, dass, wie der Reichsfinanzhof sagt, bei einer Mehrzahl von Pensionszusagen am Stichtag lediglich eine Vielzahl aufschiebend bedingter Einzelverpflichtungen vorhanden sei. Unabhängig von den zahlreichen Einzelverpflichtungen bestehe eine auf genügend tragfähiger Grundlage errechenbare selbständige Last. Diese Last könne nicht einer Summierung der einzelnen aufschiebend bedingten Verpflichtungen gleichgestellt werden. Sie sei vielmehr qualitativ von den einzelnen Verpflichtungen verschieden. Und, so fährt der Bundesfinanzhof fort, während diese am Stichtag ihrem Wesen nach aufschiebend bedingter Natur seien, ist die nach versicherungsmathematischen Grundsätzen errechnete selbständige Versorgungslast wirtschaftlich als am Stichtag unbedingt entstanden anzusehen.

Unter Berücksichtigung der Vorbehalte der Unternehmer hinsichtlich der Pensionszahlungen und aus sonstigen Gründen (z.B. dem eigenkapitalähnlichen Charakter des Rückstellungsbetrages, der Verbesserung des Betriebsklimas usw.) könne jedoch nur ein Abzug von 25 % des für alle Pensionsanwartschaften nach versicherungsmathematischen Prinzipien ermittelten Barwerts bei Errechnung des Einheitswerts zugelassen werden (vorausgesetzt, dass mehr als 100 Zusagen vorliegen) 2) + 3).

Die Frage, ob jene Teile der Pensionszusagen, die bei Errechnung des Einheitswerts abzugsfähig sind, den Renten 4) oder den dauernden Lasten 5) gleichzusetzen sind, kann unbeantwortet bleiben, da in beiden Fällen eine Einordnung der bei Errechnung des Einheitswerts abzugsfähigen Teile der Rückstellungen für Pensionsanwartschaften unter § 8 Ziff. 2 GewStG die Folge wäre. Nach § 8 Ziff. 2 GewStG sind aber sowohl Renten wie auch dauernde Lasten dann nicht dem Gewerbekapital zuzurechnen, wenn sie im laufenden Geschäftsbetrieb entstanden sind. Nur eine Einordnung der bei Errechnung des Einheitswerts abzugsfähigen Teile der Rückstellungen für Pensionszusagen unter die Dauerschulden würde eine Hinzurechnungspflicht zum Gewerbekapital nach sich ziehen. Die Einordnung unter die Dau-

1) BStBl 1957 III, S. 314

2) BFH U. v. 26.7.1957, BStBl 1957 III S. 314;

3) Nach der Verordnung über den Abzug von Rückstellungen für Pensionsanwartschaften bei der Einheitswertberechnung des Betriebsvermögens vom 15.8.1961 ist ein Abzug der Rückstellungen für Pensionsanwartschaften auf die Feststellungszeitpunkte 1.1.1960 und 1.1.1961 auch dann zulässig, wenn im gewerblichen Betrieb weniger als 100 Pensionszusagen gegeben worden sind (§ 1 BewV-Pensionsrückstellungen). Der Abzug bei Errechnung des Einheitswertes erhöht sich von 25 % auf 50 % des nach versicherungsmathematischen Prinzipien ermittelten Barwerts der Pensionsanwartschaft, "wenn die Pensionszusage keine Vorbehalte enthält" (§ 4 Abs. 1 BewV-Pensionsrückstellungen).

4) E. Heissmann "Sind Ruhegeldverpflichtungen während der Anwartschaftszeit Dauerschulden?" Wpg 1959, S. 88

5) FG Nürnberg, U. v. 28.1.1960 EFG 1960, S. 267 (nicht rechtskräftig)

erschulden kann aber wohl kaum mit der von Maassen 1) angeführten Begründung vorgenommen werden, dass der "eigenkapitalähnliche Charakter" der Pensionsanwartschaften im Bundesfinanzhofurteil vom 26.7.1957 besonders betont werde. Denn dieser "eigenkapitalähnliche Charakter" wird ja, sofern überhaupt von einem solchen gesprochen werden kann, bereits dadurch berücksichtigt, dass nach dem Bundesfinanzhofurteil nur 25 % der Rückstellungen abzugsfähig sind, die übrigen 75 % also im Einheitswert und damit im Gewerbekapital bereits enthalten sind.

Viel wichtiger ist die Feststellung, dass hier entsprechend dem Wortlaut von § 8 Ziff. 2 GewStG in den Rückstellungen für laufende Pensionsverpflichtungen wie auch in dem abzugsfähigen Teil der Rückstellungen für Pensionsanwartschaften ganz erhebliche Beträge dem Gewerbekapital nicht zugerechnet werden, obwohl sie zweifellos über lange Zeit hinweg das "Betriebskapital" verstärken, ja häufig sogar in den Jahren nach der Währungsreform in erster Linie für diesen Zweck gebildet wurden. Diese gesetzliche Regelung dürfte mit dem Objektcharakter der Gewerbesteuer kaum vereinbar sein.

1) "Pensionsrückstellungen als Dauerschulden" RGmbH 1958, S. 178

VI. K A P I T E L

Die Prüfung des Dauerschuldcharakters einzelner Kreditverhältnisse bei
Versicherungen und Kreditinstituten

I. VERSICHERUNGEN

1. Verbindlichkeiten im bilanziellen Sinn

a) Verbindlichkeiten aus gutgeschriebenen Gewinnanteilen der Versicherten

Die Rückerstattungen aus Beitragsüberhebungen der Versicherungsgesellschaften an die Versicherten kann in Form der Bardividende, in Form des Summenzuwachses durch Erhöhung der Versicherungssumme und schliesslich in der hier zu behandelnden Gutschrift erfolgen, die verzinslich angesammelt und bei Fälligkeit der Versicherungssumme mit ausbezahlt wird 1).

Zweifellos stellen diese gutgeschriebenen Gewinnanteile eine Schuld der Gesellschaft an die einzelnen Versicherungsnehmer dar. Fraglich ist, ob es sich um laufende oder um Dauerschulden handelt. Da diese Gewinnanteile vertraglich vom Zeitpunkt der Gutschrift bis zum Ablauf des Versicherungsverhältnisses stehenbleiben, das Versicherungsverhältnis aber regelmässig auf eine lange Reihe von Jahren abgeschlossen wird, bejahte der Reichsfinanzhof 2) den Dauerschuldcharakter dieser gutgeschriebenen Gewinnanteile. Nach dem diesem Urteil zugrunde liegenden Sachverhalt ist eine Langfristigkeit dieser Verbindlichkeiten zu bejahen. Es müsste jedoch noch die Frage beantwortet werden, ob die Gegenwerte auch im Betrieb umlaufen, d. h. für Betriebszwecke verwendet werden können, also ob überhaupt eine Verstärkung des Betriebskapitals vorliegt. Hierzu nahm der Reichsfinanzhof in einem besonderen Gutachten Stellung 3). Er führte aus, dass von Amts wegen Beschränkungen in der Verfügung über die Gegenwerte der gutgeschriebenen Gewinnanteile nicht vermutet werden können. Bei einer gewerbesteuerlichen Behandlung entsprechend den Deckungsrückstellungen 4) dürften die Gewinnanteile nach § 12 Abs. 2 Ziff. 1 in Verbindung mit § 8 Ziff. 1 GewStG dem Gewerbekapital nicht zugerechnet werden. Es würde allerdings nicht genügen, dem Treuhänder durch eine jederzeit widerrufbare Vereinbarung die Mitverwaltung und Mitverantwortung für den Fonds zu übertragen. Es müsse vielmehr eine Verpflichtung des

1) Bevor die hier unter den "Verbindlichkeiten aus gutgeschriebenen Gewinnanteilen" ausgewiesenen Beträge gutgeschrieben werden, erscheinen sie unter den "Rückstellungen für Beitragsrückerstattungen", vgl. deshalb auch VI. Kap.

I 2 a

2) RFH U. v. 11. 6. 1940 RStBl 1940 S. 826

3) RFH Gutachten v. 26. 11. 1943 RStBl 1944 S. 171

4) vgl. VI. Kap. I 2 b

Versicherungsunternehmens vorliegen, die auf Geschäftsplan, geschäftsplanmässiger Erklärung des Versicherungsunternehmens oder auf einer Anweisung der Aufsichtsbehörde beruhe, wonach die verzinslich angesammelten Gewinnanteile samt den Vermögensanlagen, entsprechend den Vorschriften über die Deckungsrückstellung und den Deckungsstock zu behandeln seien 1).

b) Einbehaltene Bardepots

Schliessen Versicherungsunternehmungen mit anderen Versicherungsgesellschaften Rückversicherungsverträge ab, so können diese Verträge Bestimmungen über Sicherheitshinterlegungen enthalten, wonach der Rückversicherer verpflichtet ist, zur Sicherheit aller Forderungen, welche der Erstversicherer an ihn aus dem Rückversicherungsvertrag erlangt, bei dem Erstversicherer eine Sicherheitshinterlegung in Höhe eines bestimmten Prozentsatzes der ihm auf Grund des Rückversicherungsvertrages überwiesenen jeweiligen Netto-Jahresprämie zu stellen.

Kommt die Einbehaltung einer Portefeuille-Storno-Prämie nicht in Frage, so wird die Sicherheitshinterlegung in der Weise bewirkt, dass der Erstversicherer zunächst 50 % der sich aus den Abrechnungen ergebenden Nettoprämie zurückbehält, bis die Sicherheitsleistung die vorgeschriebene Höhe erreicht hat. Später erfolgt in regelmässigen Abständen eine Überprüfung der Sicherheitshinterlegung, und, soweit erforderlich, eine Berichtigung des hinterlegten Betrages.

Der Dauerschuldcharakter der Rückversicherungsdepots ist dabei zu verneinen, wenn die Beträge nicht bloss buchmässig, sondern nach Art der "Deckungsrücklage" für Lebens-, Unfall- und Krankenversicherung durch gesonderte Verwaltung und Aufbewahrung wirtschaftlich aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden sind. Sofern die Sicherheitshinterlegungen jedoch in das "Betriebskapital" aufgenommen und längere Zeit stehengeblieben sind, gelten sie als Dauerschulden 2).

Allerdings können die von verschiedenen Rückversicherern gewährten Sicherheiten nicht als eine Einheit betrachtet werden 3). Anders jedoch liegen die Verhältnisse bei sich wiederholenden Sicherheitsleistungen durch die gleiche Versicherungsunternehmung. Hier kommt es auf die Umstände des einzelnen Falles an, ob eine Mehrheit selbständiger Sicherheitsdepots oder eine einheitliche, in der Höhe veränderliche Schuld vorliegt 4). Der Reichsfinanzhof meint hierzu, dass eine Verlängerung der Versicherungsverträge von Jahr zu Jahr für den Umstand spräche, dass dauernd ein gewisser Mindestbestand an Sicherheit zur Verfügung stehen soll, wobei für die Errechnung des Mindestbestandes die gleichen Grundsätze wie bei

1) RFH Gutachten v. 26.11.1943 RStBl 1944 S. 171

2) RFH U. v. 13.1.1942 RStBl 1942 S. 683

3) RFH U. v. 9.1.1940 RStBl 1940 S. 666

4) RFH U. v. 13.1.1942 RStBl 1942 S. 683

den Sparguthaben bei Warenhandelsgenossenschaften in Frage kommen 1). In einem späteren Urteil bestätigt der Reichsfinanzhof 2) die Bejahung des Dauerschuldcharakters der Sicherheitshinterlegungen unter den oben genannten Voraussetzungen und weist den Einwand, dass es sich hier lediglich um Stundung der Rückversicherungsprämien bis zu einem gewissen Prozentsatz handelt, als unzutreffend zurück. Denn wirtschaftlich bilde die Rückversicherung die Beteiligung eines Versicherers an anderen Versicherungsgeschäften eines anderen Versicherers. Die Unterlassung der alsbaldigen Abführung der Anteile des Rückversicherers am Erstversicherungsbeitrag, worauf die Stundung hinausliefe, würde dem Beteiligungskarakter der Rückversicherung widersprechen.

Den dargelegten Entscheidungen ist zuzustimmen. Allerdings soll nochmals besonders hervorgehoben werden, dass hier wiederum ein Fall vorliegt, bei dem eine Vielzahl von Rechtsgeschäften (bei gleichem Schuldner und Gläubiger) zu einer Einheit zusammengefasst wird, wobei der Mindestbetrag dieser Einheit als Dauerschuld gilt. Da dieser Umstand für die Beurteilung des Dauerschuldcharakters einer Verbindlichkeit sehr ausschlaggebend ist, soll später noch einmal näher darauf eingegangen werden (vgl. Kap. VIII 2: "Der Grundsatz der Einzelbetrachtung der Schulden").

2. Rückstellungen im bilanziellen Sinn

a) Rückstellungen für Beitragsrückerstattungen

In der Versicherungsbranche ist häufig dazu übergegangen worden, als besonderen Anreiz für den Versicherungsnehmer das Prinzip der Gewinnbeteiligung einzuführen. Diese Gewinnbeteiligung erklärt sich daraus, dass die Kosten bei den Versicherungsunternehmen genauso wie in anderen Wirtschaftszweigen im voraus nur geschätzt werden können, die Prämien jedoch, im Gegensatz zum Leistungs-entgelt in vielen anderen Branchen, auf lange Sicht hin festgelegt werden müssen. Schlagen sich auf Grund dieses Vorgehens überhobene Prämienanteile in entsprechend hohen Gewinnen nieder, so werden diese an die Versicherungsnehmer als Gewinnbeteiligung zurückerstattet, sofern dies in der Satzung festgelegt ist und ein entsprechender Mitgliederbeschluss vorliegt.

Da die Gesellschaften laut Satzung die überschüssigen Beitragsanteile nicht sogleich nach der Rechnungslegung zurückgewähren und bestrebt sind, möglichst gleichbleibende Gewinnanteile auszuschütten, werden diese überschüssigen Beitragsanteile zunächst an die "Rückstellungen für Beitragsrückerstattungen" überwiesen. Auf diesen Konten sammeln sich infolge der erst im Laufe von Jahren stattfindenden Rückerstattungen erhebliche Beträge an.

1) RFH U. v. 15.11.1938 RStBl 1939 S. 288

2) RFH U. v. 25.1.1944 RStBl 1944 S. 555

Da diese Rückstellungen bei der Einheitswertfeststellung nach § 53 Abs. 4 BewDV nur mit 90 % abzugsfähig sind, wurde zunächst der Schuldcharakter dieser Rückstellungen bestritten. Es steht jedoch fest, dass die Bildung dieser Rückstellungen aus den Überschüssen dann erfolgt, wenn das Versicherungsunternehmen nach Satzung, Geschäftsplan oder § 38 VAG verpflichtet ist, die genannten Gewinnanteile an die Versicherungsnehmer auszuschütten. Es handelt sich also um eine am Bilanzstichtag zivilrechtlich bereits dem Grunde nach bestehende Verpflichtung 1), die aber ihrer Höhe nach nicht genau feststeht, wobei sich zweifellos die Rechtsnatur dieser Rückstellungen mit den bereits gutgeschriebenen Gewinnanteilen nicht ganz deckt 2). Denn dem Versicherungsunternehmen steht hier wohl nicht der einzelne Versicherungsnehmer unmittelbar gegenüber, sondern die Gesamtzahl der berechtigten Versicherungsnehmer. Nachdem aber in der Gewerbesteuer wie bei der Einheitswert-Berechnung die wirtschaftliche Betrachtungsweise herrscht, wird der Dauerschuldcharakter dieser Rückstellungen entsprechend der Rechtsprechung und dem Gutachten des Reichsfinanzhofes zu den bereits gutgeschriebenen Gewinnanteilen 3) bejaht.

Eine Hinzurechnung nach § 12 Abs. 2 Ziff. 1 in Verbindung mit § 8 Ziff. 1 GewStG kommt also nur dann nicht in Frage, wenn die entsprechenden Gegenwerte dieser Rückstellung ähnlichen Verfügungsbeschränkungen wie die Bestände des Deckungsstocks 4) unterliegen, wobei jeweils immer die Verhältnisse zum Bewertungsstichtag zugrunde zu legen sind, so dass eine Rückwirkung von Erklärungen entsprechender Art nicht berücksichtigt wird.

Zweifellos ist hier die Rechtsprechung in der Auslegung des Dauerschuldbegriffes gegenüber den bereits gutgeschriebenen Gewinnanteilen einen kleinen Schritt weiter gegangen, wobei besonders hervorgehoben werden soll, dass hier der Gesamtbestand der Rückstellungen als eine Einheit betrachtet wird und der Dauerschuldcharakter bejaht wird, obwohl sich diese Rückstellungen durch ständige Zu- und Abgänge innerhalb einiger Jahre völlig erneuern (vgl. Kap. VIII 2).

1) BFH U. v. 26. 4. 1960, BStBl 1960 III S. 311 (beachte vor allem den Hinweis auf Prölss v. d. Thüsen "Die versicherungstechnischen Rücklagen im Steuerrecht" 2. Aufl. Karlsruhe 1953/57)

2) Vgl. VI. Kap. I 1 a)

3) Vgl. VI. Kap. I 1 a "Verbindlichkeiten aus gutgeschriebenen Gewinnanteilen der Versicherten"

4) Vgl. VI. Kap. I 2 b "Deckungsrückstellungen in der Lebens-, Kranken- und Unfallversicherung"

b) Deckungsrückstellungen in der Lebens-, Kranken- und Unfallversicherung

Die Deckungsrückstellungen (auch als Prämienreserve, Deckungskapital oder "Deckungsrücklage" bezeichnet) der Lebensversicherungen enthalten diejenigen Teile der Reinerträge (Nettoprämien), die zuzüglich Zinsen und Zinseszinsen nach den Rechnungsgrundlagen des Unternehmens zur Befriedigung der Versicherungsleistungen in späteren Jahren erforderlich sind.

Sie sind wie echte Schulden des Unternehmens gegenüber den Versicherten zu behandeln 1) und nach § 62 Abs. 2 BewG in Verbindung mit § 53 BewDV bei Errechnung des Einheitswertes abzugsfähig 2).

Bei der gewerbesteuerlichen Behandlung der Deckungsrückstellung ist zu beachten, dass entsprechend der Deckungsrückstellung auf der Passivseite ein Deckungsstock auf der Aktivseite der Bilanz besteht. Denn im Laufe des Geschäftsjahres sind nach § 66 VersAufsG. Beträge in solcher Höhe dem Deckungsstock zuzuführen und vorschriftsmässig anzulegen, wie es dem voraussichtlichen Anwachsen der Deckungsrückstellung entspricht. Die Deckungsrückstellung zeigt also immer die gleiche Höhe wie der Deckungsstock auf der Aktivseite der Bilanz. Der eine Posten ist dabei ohne den anderen Posten nicht denkbar.

Zu dieser engen Verknüpfung kommt jedoch noch als wesentliches Merkmal hinzu, dass der Deckungsstock durch die strengen Vorschriften des Versicherungsaufsichtsgesetzes (§§ 65-77) der freien Verfügung des Versicherungsunternehmens entzogen und nur für die Zwecke verwendbar ist, für die er nach Gesetz und Versicherungsvertrag gebildet ist, also für die Leistungen an die Versicherungsnehmer.

Da für den Deckungsstock eine vom übrigen Vermögen gesonderte Verwaltung und Aufbewahrung gefordert wird, schliesst der Reichsfinanzhof in seinem

-
- 1) Gutachten des RFH vom 26.11.1943 RStBl 1944, S. 171 in Verbindung mit RFH Bescheid 30.11.1937 u. Urteil v. 12.7.1938, RStBl 1938, S. 1046
 - 2) Wenn in dem Gutachten des RFH gesagt wird, dass die Deckungsrückstellungen wie echte Schulden des Unternehmens gegenüber den Versicherten zu behandeln sind, so darf hierzu ergänzt werden, dass zivilrechtlich diese Rückstellungen in der Lebensversicherung insoweit als unbedingte Schulden anzusehen sein dürfen, als der Versicherungsfall mit Erreichung eines bestimmten Alters oder einem vorherigen Tod bzw. nur beim Todesfall eintritt, also von einem mit Sicherheit eintretenden Ereignis abhängig ist, das nur hinsichtlich des Zeitpunktes ungewiss ist. Soll dagegen der Versicherungsfall nur vom Erreichen eines bestimmten Alters abhängig sein, dann dürfte es sich wie bei der Kranken- und Unfallversicherung infolge der Ungewissheit des Eintritts des Versicherungsfalles um aufschiebend bedingte Schulden handeln; - doch zu letzterem nimmt das RFH-Gutachten leider nicht Stellung. Dieser Gedanke braucht jedoch nicht weiter verfolgt zu werden, da diese Deckungsrückstellungen nicht unter die Dauerschulden eingeordnet wurden.

Gutachten 1) hieraus die wirtschaftliche Ausscheidung des Deckungsstocks aus dem Betriebsvermögen des Versicherungsunternehmens, mit der Folge, dass eine Hinzurechnung nach § 12 Abs. 2 Ziff. 1 in Verbindung mit § 8 Ziff. 1 GewStG nicht in Frage kommt 2) + 3).

Unter der Voraussetzung, dass der Deckungsstock, wirtschaftlich gesehen, ausgesondert ist, ist dem Ergebnis des Gutachtens zuzustimmen. Doch könnten vielleicht Bedenken bestehen, ob der Deckungsstock tatsächlich wirtschaftlich ausgesondert ist, wenn berücksichtigt wird, dass mitunter drei Viertel der Verbindlichkeiten bei Versicherungsunternehmungen auf die Deckungsrückstellungen und Beitragsüberträge entfallen 4), deren Gegenwerte jedoch nicht brach liegen, sondern nur ganz besonders sicher anzulegen sind, eben im Hinblick darauf, dass die Leistungen an die Versicherungsnehmer immer erfüllt werden können. Das aber ist doch letztlich einziger Zweck der Versicherungsunternehmungen, den Versicherungsnehmern Versicherungsschutz zu bieten, genauso wie beim Produktionsbetrieb irgendwelche Güter erzeugt werden, mit deren Hilfe ein Bedarf befriedigt wird, nur mit dem Unterschied, dass beim Versicherungsunternehmen die hereinfließenden Mittel nicht in irgendeine Güterproduktion fließen, sondern im Hinblick auf die Besonderheit des Unternehmens in sichere Anlagen, mit deren Hilfe dann die ständig anfallenden Entschädigungsleistungen auch sicher und möglichst unter allen Umständen erbracht werden können.

1) RFH-Gutachten vom 26.11.1943, RStBl 1944, S. 171

2) Vgl. Kap. IV 2 b

3) Damit unterbleibt selbstverständlich ein Abzug der Einheitswerte der Grundstücke, die im Deckungsstock enthalten sind, vom Einheitswert des Betriebsvermögens, da sonst Beträge in dieser Höhe beim Gewerbekapital zweimal "unberücksichtigt" bleiben würden. Entsprechendes gilt für die Kürzungen nach § 9 Ziff. 1 GewStG.

4) Brass-Lencer-Riebesell "Handb. d. Versicherung" Hamburg 1938, S. 505

II. KREDITINSTITUTE

Die Sonderregelung nach § 19 GewStDV

Nach § 19 GewStDV gelten bei Kreditinstituten im Sinne des § 1 des Gesetzes über das Kreditwesen vom 25.9.1939 1) hereingenommene Gelder, Darlehen und Anleihen nur insoweit als Dauerschulden, als der Ansatz der zum Anlagevermögen gehörigen Betriebsgrundstücke (einschliesslich Gebäuden) und dauernden Beteiligungen das Eigenkapital überschreitet.

Diese Sonderregelung wurde wohl deswegen getroffen, weil eine Behandlung der Kreditinstitute nach den allgemeinen gewerbesteuerlichen Grundsätzen eine zweifache, wenn nicht gar eine mehrfache Besteuerung bedeuten würde, da eine Hinzurechnung der Dauerschulden und Dauerschuldzinsen nach § 12 Abs. 2 Ziff. 1 und § 8 Ziff. 1 GewStG zum Gewerbekapital bzw. -ertrag des Schuldners auch dann erfolgen muss, wenn diese zum Gewerbekapital bzw. -ertrag des Gläubigers gehören 2).

Die Sonderregelung nach § 19 GewStDV weist bei weitem nicht so viele Probleme auf wie die allgemeinen Bestimmungen in § 8 Ziff. 1 und § 12 Abs. 2 Ziff. 1 GewStG, denn Streitfragen können hier nur insoweit entstehen, als vielleicht Unklarheit über die Zurechnung von Betriebsgrundstücken zum Anlagevermögen bzw. die Zurechnung von Passivposten der Bilanz zum Eigenkapital bestehen könnten. Doch die Bilanzpositionen "Anlagevermögen" und "Eigenkapital" dürften wohl ziemlich klar abgrenzbar sein. Streitig war einmal die Frage, ob Grundstücke, die in der Zwangsversteigerung zur Rettung einer Forderung erworben worden und über längere Zeit im Eigentum des Kreditinstitutes verblieben waren, eventuell zu den Betriebsgrundstücken des Anlagevermögens zu rechnen seien. Da diese Grundstücke in der Regel sobald als möglich wieder verkauft werden, bestehen nach einem Urteil des Reichsfinanzhofes 3) keine Bedenken, wenn diese Grundstücke innerhalb eines Zeitraumes von 3 Jahren nach dem Erwerb dem Umlaufvermögen zugerechnet werden.

Der Begriff des Eigenkapitals wird in der Gewerbesteuerdurchführungsverordnung nicht näher entwickelt. In den Gewerbesteuerrichtlinien (1958 Abschn. 76 Abs. 5) wird jedoch klargestellt, dass entsprechend dem unterschiedlichen Ausgangspunkt bei der Berechnung des Eigenkapitals für Ermittlung des Gewerbeertra-

1) RGBl I S. 1955. Diese Sonderregelung gilt also nicht für Warengenossenschaften, die neben ihrem üblichen Geschäftsbetrieb auch das Spargeschäft betreiben, Brauereien, die Spareinrichtungen für ihre Kundschaft unterhalten, Betriebe mit Werksparkassen (vgl. hierzu V. Kap. I B d) α) "Spargelder".

2) Vgl. Kap. I 1 b und 2 b

3) RFH U. v. 14.2.1939 RStBl 1939 S. 852

ges von der Einkommensteuer (Körperschaftsteuer-) Bilanz 1), dagegen für die Ermittlung des Gewerbekapitals vom Einheitswert des gewerblichen Betriebes auszugehen ist. Dabei sind bei der Berechnung der als Dauerschulden geltenden Beträge die Betriebsgrundstücke und dauernden Beteiligungen für die Ermittlung des Gewerbekapitals mit den Beträgen anzusetzen, die für den Einheitswert des gewerblichen Betriebes angesetzt sind (GewStR 1958 Abschn. 76 Abs. 5).

Wenn das Eigenkapital als der Überschuss der Besitzposten über die Verbindlichkeiten angesehen wird, so ist in diesem der Gewinn des mit dem Stichtag abschliessenden Wirtschaftsjahres enthalten. Dieser zählt grundsätzlich zum Eigenkapital, es sei denn, dass er nach gesetzlichen oder satzungsmässigen Bestimmungen oder nach den Beschlüssen der zuständigen Organe nicht im Vermögen des Kreditinstituts verbleiben, sondern den Mitgliedern als Gewinnausschüttung zugeführt oder zu bestimmten Ausgaben (Rückstellungen) verwendet werden soll.

Bei Erfüllung dieser Voraussetzungen wird der Gewinn nicht zum Eigenkapital zugerechnet, und zwar auch dann nicht, wenn diese Verwendung in der Bilanz noch nicht zum Ausdruck gekommen ist (GewStR 1958 Abschn. 50 Abs. 2) 2).

Bei Spar- und Darlehenskassen mit überwiegendem Warengeschäft gelten Spareinlagen insoweit nicht als Dauerschulden, als sie in Kapital- und Geldmarktpapieren oder in Guthaben bei Zentralkassen oder in Hypotheken, Grundschulden oder Ausgleichsforderungen angelegt sind (GewStR 1958 Abschn. 51 Abs. 1).

Die aufgezeigte Sonderregelung für Kreditinstitute bestimmt also das Gewerbekapital nicht etwa mit Hilfe der Fristigkeit der von ihnen aufgenommenen Gelder, sondern benützt als Masstab Posten der Aktivseite der Bilanz. Es kann eingewendet werden, dass es fraglich ist, ob gerade diese beiden Posten: "Betriebsgrundstücke" und "dauernde Beteiligungen" speziell das in Kreditinstituten "gewerblich tätige Kapital" darstellen und die anderen Posten nur für die Verstärkung des Gewerbekapitals der Schuldner dienen. Weiterhin errechnet sich nach der Regelung des § 19 GewStDV, sofern das Eigenkapital die beiden genannten Aktivposten übersteigt, bei Kreditinstituten mit höherem Eigenkapital ein entsprechend höheres Gewerbekapital als bei jenen Kreditinstituten mit gleichem Geschäftsumfang, die aus irgendwelchen Gründen über ein geringeres Eigenkapital

1) Der Betrag der Zinsen für die Dauerschulden (=Betriebsgrundstücke zuzüglich der dauernden Beteiligungen des Anlagevermögens abzüglich des Eigenkapitals) ist nach dem Zinsdurchschnitt der hereingenommenen Gelder zu berechnen. Pensionsrückstellungen sind bei Bestimmung des Eigenkapitals für Zwecke der Gewerbeertragsberechnung nach den einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen zu beurteilen (Erl. des FM NRW v. 10.7.1959 L 1422-1305 59 VA-2)

(Wpg 1959 S. 463)

2) Vgl. auch RFH U. v. 16.4.1940 RStBl 1940 S. 749

verfügen 1). Doch sollte trotzdem die Verwendung von Aktivposten der Bilanz für die Bestimmung der Höhe des Gewerbekapitals zumindest einen Hinweis für eine eventuelle Lösung des Dauerschuldproblems nach den allgemeinen gesetzlichen Bestimmungen in § 8 Ziff. 1 und § 12 Abs. 2 Ziff. 1 GewStG geben (vgl. Kapitel VIII 6).

Die Darstellung hat jedenfalls gezeigt, dass die Streitfragen hier bei weitem geringer sind als bei der Errechnung des Gewerbekapitals von der Passivseite der Bilanz her, wobei der Fristigkeit der einzelnen Passivposten (aus unverständlichen Gründen) die entscheidende Bedeutung zugemessen wird (vgl. hierzu Kap. VIII 5 und 6).

1) Vgl. W. Koch, a.a.O., S. 91 f.

VII. K A P I T E L

Die Zinsen für Dauerschulden

1. Zinsen

Bei der Erörterung des Problems der Dauerschulden ist es erforderlich, zumindest kurz auf die Zinsen, d. h. auf das Entgelt für diese Dauerschulden einzugehen.

Werden bei der Gewährung von Krediten Zinsen berechnet, so wird es sich auch in der Regel hierbei um das Entgelt für die Kapitalüberlassung handeln. Ist der genannte Kredit unter die "Dauerschulden" einzureihen, so kommt demnach eine Hinzurechnung nach § 8 Ziff. 1 GewStG zum Gewerbeertrag in Frage.

Doch nicht nur die bei Kreditgeschäften als Zinsen bezeichneten Leistungen sind hinzurechnungspflichtig. Ob eine Hinzurechnungspflicht gegeben ist, entscheidet sich nicht nach der Bezeichnung, sondern nach dem Inhalt der Leistungen, die bei solchen Kreditgeschäften zu erbringen sind. Deshalb müssen auf ihre Hinzurechnungspflicht noch weitere Leistungen, die im Zusammenhang mit Kreditgeschäften anfallen, hinsichtlich ihres Zinscharakters untersucht werden.

2. Umsatzprovisionen

Umsatzprovisionen werden grundsätzlich nur bei Kontokorrentkrediten berechnet. Sie fallen demnach in der Regel im Zusammenhang mit kurzfristigen Krediten an und kommen für eine Hinzurechnung nach § 8 Ziff. 1 GewStG nicht in Betracht. Anders ist dies jedoch, wenn der Mindestbestand der Kontokorrentschuld als Dauerschuld anzusehen ist. Der Reichsfinanzhof hat bei der Untersuchung dieser Frage dem § 5 des Sollzinsabkommens entscheidende Bedeutung beigemessen ¹⁾. Danach stellt die Umsatzprovision ein Entgelt für die mit der Kontenführung verbundenen Grundleistungen sowie die Zurverfügungstellung der Bankeinrichtungen dar. Bei ihrer Berechnung ist vom tatsächlichen Umsatz ohne Saldovortrag auszugehen. Steht indessen der Umsatz in keinem Verhältnis zum beanspruchten Kredit oder fehlt er gänzlich, so kann die Umsatzprovision bei debitorisch geführten Konten vom Höchstsollsaldo innerhalb einer Rechnungsperiode berechnet werden. Hieraus folgert der Reichsfinanzhof, dass die Umsatzprovision nicht ohne weiteres den Schuldzinsen zugerechnet werden kann, dass diese vielmehr unter Umständen gemischten Charakter hätten. Die Umsatzprovision sei demnach inso weit kein Zins, als sie das Entgelt für Leistungen der Bank bildet, die nicht in der Überlassung des Kapitals bestehen, sondern darüber hinausgehende weitere Leistungen darstellen.

So sind die Hingabe der Gelder an den Schuldner, ihre Überlassung und ihre

1) RFH U. v. 5.4.1939, RStBl 1939 S. 762

Rücknahme nach Beendigung der Laufzeit notwendige Leistungen des Gläubigers an den Schuldner. Sie stellen die zwangsläufigen Leistungen dar, wie sie sich auch bei langfristigem Kredit ergeben. Umsatzprovisionen für diese Leistungen sind Schuldzinsen. Ihr Anteil an der insgesamt erhobenen Umsatzprovision muss gegebenenfalls auf dem Wege der Schätzung ermittelt und nach § 8 Ziff. 1 GewStG dem Gewerbeertrag zugerechnet werden 1). Diese Hinzurechnungspflicht ist also immer dort gegeben wo die Umsatzprovisionen wirtschaftlich zusätzlichen Zins darstellen, und entfällt, soweit sie Entgelt für Leistungen bilden, die nicht in der Überlassung des Kapitals bestehen, beispielsweise für die Kontenführung.

3. Kredit- und Bereitstellungsprovisionen

Neben den Zinsen und der Umsatzprovision werden in der Regel bei Kreditgeschäften noch Kredit- und Bereitstellungsprovisionen berechnet. Der Reichsfinanzhof entschied 2), dass es sich bei den Kreditprovisionen für die in Anspruch genommenen Kredite um Schuldzinsen handelt. Als Begründung hierfür wird angeführt der § 3 des vom Reichskommissar für das Kreditwesen für allgemeinverbindlich erklärten Abkommens der Kreditinstitute über die Berechnung der Zinsen und Provisionssätze bei der Weitergabe von Geldern an Dritte vom 22.12.1936 (Sollzinsabkommen) 3). Hiernach kann anstelle der getrennten Berechnung nach Sollzinsen und Kreditprovision auch ein Nettozinssatz angewandt werden.

Anders jedoch verhält es sich bei der Kreditprovision für die nicht in Anspruch genommenen Kredite (Bereitstellungsprovisionen). Hier entfällt eine Hinzurechnungspflicht nach § 8 Ziff. 1 GewStG, weil die von den Banken lediglich bereitgestellten Gelder, für die die Kreditprovisionsberechnung erfolgt, nicht unter die Dauerschulden fallen und nur Zinsen für Dauerschulden zum Gewerbeertrag gehören. Dabei lässt es der Reichsfinanzhof (in diesem Urteil) 4) dahingestellt bleiben, ob nicht in der Möglichkeit der jederzeitigen Inanspruchnahme der zugesagten Gelder, die zu einer Verfügungsbeschränkung der Banken führt, bereits eine Nutzung des Kapitals zu erblicken ist, mit der Folge, dass die hier gezahlten Provisionen den Kreditprovisionen für die bereits in Anspruch genommenen Kredite gleichzustellen sind.

Hierzu soll nochmals darauf aufmerksam gemacht werden, dass schon im Zusammenhang mit der Frage des Mindestbestandes eines Kontokorrentkredits als Dauerschuld die dort vom Reichsfinanzhof angeführte Begründung, dass der

1) RFH U. v. 5.4.1939, RStBl 1939 S. 762

2) U. v. 5.4.1939, RStBl 1939 S. 762 und U. v. 21.2.1939, RStBl 1939 S. 711

3) Veröffentlicht im Reichsanzeiger vom 23.12.1936 Nr. 299

4) U. v. 21.2.1939, RStBl 1939 S. 711

Steuerpflichtige in seinen wirtschaftlichen Dispositionen dauernd mit dem Mindestkredit hätte rechnen können und deshalb in dieser Höhe eine Dauerschuld vorläge, abgelehnt wird, weil der Steuerpflichtige nicht mit dem Mindestkredit dauernd rechnen kann, sondern mit dem zugesagten Höchstbetrag des Kredits, für dessen Bereitstellung er die hier genannte Provision leisten muss. Die Erklärung des Mindestbestandes eines Kontokorrentkredits zur Dauerschuld muss aber eine Nichthinzurechnung der Bereitstellungsprovision nach § 8 Ziff. 1 GewStG für nicht in Anspruch genommene Kredite folgerichtigerweise nach sich ziehen.

4. Akzeptprovisionen und Bürgschaftsprovisionen

Dem Reichsfinanzhof 1) lag ein Fall zur Entscheidung vor, wonach einem Unternehmen von zwei Banken ein Wechselkredit für mehrere Jahre bis zu einer bestimmten Höhe zugesagt war. Das Unternehmen stellte sodann nach Bedarf Dreimonats-Tratten auf die Bank aus, die von dieser akzeptiert wurden. Die Diskontierung erfolgte entweder von der akzeptgebenden oder einer dritten Bank.

Der Reichsfinanzhof bezeichnete hierbei als entscheidend, dass der Trattenkredit nur eine besondere Form des langfristigen Kredits sei, wobei die kreditgebenden Banken anstelle von Barbeträgen dem Unternehmen Akzpte gegeben hätten, mit deren Hilfe es in den Besitz der Mittel gelangen konnte. Auf Grund der Leistungen der Banken sei die Gesellschaft Schuldnerin geworden. Ob die Diskontierung bei den kreditgebenden Banken oder bei dritten Banken erfolge, sei nicht entscheidend. Die Akzeptprovisionen, wie auch die Zusageprovisionen für die Verlängerung der Wechsellaufzeit und der Wechseldiskont seien deshalb als Entgelt für die Nutzung des langfristigen Kredits zu betrachten.

Dem ist durchaus zuzustimmen. Doch vertritt der Reichsfinanzhof weiterhin die Ansicht, dass eine Hinzurechnung nach § 8 Ziff. 1 GewStG für die Akzeptprovisionen nicht in Frage komme, wenn das Akzept wirtschaftlich nur Bürgschaftscharakter habe, da Zahlungen des Schuldners an Dritte für die Übernahme der Bürgschaft nicht als Zins anzusehen seien (soweit im Einzelfall nicht § 6 Abs. 1 StAnpG entgegensteht).

Hiergegen wendet sich Koch 2) mit der Begründung, dass zwischen einer Bürgschafts- und einer Akzeptprovision wirtschaftlich kein wesentlicher Unterschied bestehe. In der Regel übernehme der Kreditgeber das mit der Kapitalhinge verbundene Risiko, so dass auch das Entgelt für das Risiko bereits im Zins enthalten sei. Hier aber trete nun jener Teil des Zinses für das Risiko selbständig als Bürgschafts- oder Akzeptprovision auf, müsse dann also aus Gründen der Einheitlichkeit und Gerechtigkeit ebenfalls zum Gewerbeertrag zählen. Die Auffassung Kochs dürfte bei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise sicherlich zutreffen.

1) U. v. 21. 2. 1939 RStBl 1939 S. 711

2) W. Koch, a. a. O. S. 121

5. Damnum

Das Damnum stellt den Abzug eines bestimmten Prozentsatzes des gewährten langfristigen Kredits bei der Auszahlung an den Schuldner dar. Dieser Abzug wird beim Schuldner voll aktiviert und entsprechend der Laufzeit des Kredits abgeschrieben. Bei diesen jährlich zu Lasten des Gewinns verbuchten Teilbeträgen wurde früher die Ansicht vertreten 1), dass es sich um Geldbeschaffungskosten handle, eine Hinzurechnungspflicht nach § 8 Ziff. 1 GewStG nicht in Frage komme, da der Reichsfinanzhof diese für Geldbeschaffungskosten verneint habe 2).

Diese irrtümliche Ansicht, das Damnum als nicht hinzurechnungspflichtig anzusehen, dürfte wohl daher rühren, dass zum einen der Reichsfinanzhof im zitierten Urteil nicht ausgeführt hat, was er in diesem Zusammenhang unter Geldbeschaffungskosten versteht, zum anderen wird dieses Damnum häufig in den Bilanzen tatsächlich unter der Bezeichnung "Geldbeschaffungskosten" geführt. Das Damnum stellt aber nichts anderes als zusätzlichen Zins dar und ist deshalb in Höhe der zu Lasten des Gewinns verbuchten Teilbeträge dem Gewerbeertrag zuzurechnen 3).

6. Abzuführender Abwertungsgewinn bei Zinszahlungen für Dauerschulden in ausländischer Währung

Bei Schulden in ausländischer Währung können durch Abwertung der betreffenden ausländischen bzw. Aufwertung der inländischen Währung Kursgewinne entstehen, die einst nach dem Gesetz über Abwertungsgewinne vom 27.12.1936 4)

in der Regel zu 75 % an den Fiskus abzuführen waren. Die Kursgewinne entstehen mit erfolgter Zahlung durch den Schuldner, das heisst also bezüglich der Auslandsschuld erst bei ihrer Tilgung, hinsichtlich der Zinsen jedoch jährlich bei den Zinszahlungen. Da die Tilgung der Schulden oft erst viele Jahre später erfolgt, wird für den sich eventuell errechnenden Abwertungsgewinn eine Rückstellung gebildet, die nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs als Dauerschuld dem Gewerbekapital zuzurechnen ist 5).

Aus dem Umstand aber, dass sich die Zinsverpflichtung auf die ganze Währungsschuld, also einschliesslich der darin enthaltenen noch nicht verwirklichten Währungsgewinne bezieht, könne aber nach Ansicht des Reichsfinanzhofs 6) nicht gefolgert werden, dass der bei der Erfüllung der einzelnen Zinslei-

1) Dunz-Rohde "Das Gewerbesteuer-gesetz" Berlin 1939, S. 309 und W. Koch, a. a. O., S. 124

2) U. v. 13.9.1938, RStBl 1938 S. 1118

3) Vgl. auch "Finanzrundschau" 1958 S. 575

4) RGBI I 1936, S. 1126

5) Vgl. Kap. IV 3 und V. Kap. II 1 b

6) U. v. 16.7.1940, RStBl 1940 S. 811

stung sich ergebende Abwertungsgewinn einen Teil der Zinsen darstelle, da als Zinsen lediglich jene Leistungen des Schuldners an den Gläubiger anzusehen seien, die als Entgelt für die Nutzung des Kredits betrachtet werden könnten. An diesem Begriffsmerkmal einer Leistung an den Gläubiger fehle es aber bei den ans Reich abgeführten Abwertungsgewinnen.

In der Literatur 1) wird hierzu auf die unterschiedliche Behandlung der "Rückstellung für abzuführende Währungsgewinne" und für angefallene Währungsgewinne aus laufenden Zinszahlungen hingewiesen und eine Hinzurechnung der an den Fiskus abzuführenden Währungsgewinne aus den Zinszahlungen zum Gewerbeertrag gefordert, mit der Begründung, dass bei Betrachtung der objektiven Verhältnisse es gleichgültig sei, ob der Betrag an den Gläubiger oder an den Fiskus gezahlt werde 2).

Hier wird offensichtlich übersehen, dass die an das Reich abzuführenden Beträge kein Entgelt für die Nutzung des überlassenen Kapitals darstellen, denn auf Grund des geänderten Wechselkurses ist nun einmal in inländischer Währung ein geringerer Betrag als bisher für die Kapitalnutzung an den Gläubiger zu leisten. Wenn ein Teil des daraus resultierenden Gewinnes an den Fiskus abzuführen ist, dann liegt hier eine Abgabe vor, die auf Grund eines Gesetzes erhoben wird, das bei Erfüllung eines bestimmten Tatbestandes dies zur Auflage macht.

7. Andere Kreditnebenkosten

Der Reichsfinanzhof entschied 3), dass Geldbeschaffungskosten, laufende Verwaltungskosten und Währungsverluste nicht zu den Schuldzinsen nach § 8 Ziff. 1 GewStG zählen. Allerdings muss hinzugefügt werden, dass er dies im Zusammenhang mit der Beurteilung von Verwaltungskosten tat, die bei der Hinterlegung von Wertpapieren anfielen, so dass also nicht etwa jene Verwaltungskosten darunter zu verstehen sind, die in jedem Fall auch bei der Kreditgewährung entstehen, denn letztlich soll ja der vereinbarte Zins auch diese Kosten der Bank anteilmässig decken. Soweit von Währungsverlusten die Rede ist, dürfte Klarheit herrschen, nicht jedoch bei den vom Reichsfinanzhof genannten Geldbeschaffungskosten. Was hierunter zu verstehen sei, darüber gibt der Reichsfinanzhof keine Auskunft. Sicher ist, dass das häufig auch unter dieser Bezeichnung laufende Damnum 4) nicht darunter fällt, sondern als zusätzlicher Zins hinzurechnungspflichtig ist.

Auf der anderen Seite entfällt z.B. eine Berücksichtigung der Gerichts- und Notariatskosten, Druckkosten für die Emission von Schuldverschreibungen usw.

-
- 1) Zitzlaff in "Steuer und Wirtschaft" 1940 Sp. 939 und Dunz-Rohde, a.a.O., S. 308; - W. Koch, a.a.O., S. 125
 - 2) dto.
 - 3) U.v. 13.9.1938, RStBl 1938 S. 1118
 - 4) Vgl. Kap. VII 5

Die Forderung, dass eventuell alle Kosten, die mit der Kreditinanspruchnahme zusammenhängen, also auch die Zahlungen an Dritte (nicht an die Bank) aus Gründen der Gleichmässigkeit der Besteuerung hinzuzurechnen seien 1), dürfte wohl nicht ganz haltbar sein; denn zweifellos fallen unter Umständen entsprechende Kosten auch dann an, wenn statt der Beschaffung langfristiger Fremdkapitalien Eigenkapitalerhöhungen (z.B. bei Aktiengesellschaften) vorgenommen werden müssen, die dann jedoch dem Gewerbeertrag keineswegs zuzurechnen sind.

Es kann also immer nur von Fall zu Fall eine Entscheidung hinsichtlich der Hinzurechnungspflicht getroffen werden, wobei als Richtschnur gilt, dass Entgelte, die ihre Begründung nicht in der Kredithingabe finden, sondern in anderen Leistungen der Bank, bei der Gewerbeertragsberechnung nicht zu erfassen sind.

1) Vgl. W. Koch, a.a.O., S. 126

VIII. K A P I T E L

Zusammenfassende Kritik der Rechtsprechung zum Begriff "Dauerschulden" -
Lösungsvorschläge zum Dauerschuldproblem1. Die Kreditsicherung und ihre möglichen Auswirkungen
auf die Beurteilung von Schulden als Dauerschulden

Die Art der Kreditsicherung und ihre Auswirkungen auf die Beurteilung von Schulden als Dauerschulden ist hauptsächlich bei Kontokorrentkrediten von Bedeutung, wo die Kreditsicherung in der Form der Forderungsabtretungen oder Sicherungsübereignung von Waren bzw. der Verpfändung von Forderungen oder Waren betrieben wird.

Zunächst muss auf den möglichen Einwand eingegangen werden, dass es sich hier nicht um Kredite handelt, die durch Forderungsabtretungen oder Sicherungsübereignung von Waren gesichert sind, sondern dass "Bevorschussungen" von Waren und Forderungen vorliegen. In früheren Urteilen ¹⁾ wird ausdrücklich entweder im Leitsatz oder bei Darstellung des Sachverhalts, der den Entscheidungen zugrunde liegt, darauf hingewiesen, dass es sich bei den zu beurteilenden Krediten um Bevorschussungen der Waren und Forderungen des Kreditnehmers von seiten der Bank handele.

Auch der Sachverhalt, der dem jüngst zu den Kontokorrentkrediten ergangenen Urteil zugrunde liegt ²⁾, lässt diesen Schluss zunächst zu, da die auf Grund der eingereichten Kaufvertragsdurchschläge errechnete Finanzierungssumme als Buchkredit auf einem Sammelkonto zur Verfügung gestellt wird. Die weiteren Ausführungen des Bundesfinanzhofs lassen jedoch erkennen, dass die Rechtsprechung einen Unterschied zwischen "Bevorschussung" von Warenforderungen und Krediten auf Grund von Sicherungsabtretungen nicht macht. Denn der Bundesfinanzhof verweist in diesem Urteil auf frühere Entscheidungen, in denen als ausschlaggebend für die Einordnung von langfristigen Kontokorrentkrediten unter die laufenden Schulden folgende Voraussetzungen angeführt werden:

Das Vorliegen von abgetretenen Kaufpreisforderungen zur Sicherung des Kredits,
die Tilgungsverpflichtung für den Kreditnehmer aus den Erlösen der abgetretenen Kaufpreisforderungen.

Der Bundesfinanzhof führt diese beiden Voraussetzungen an, obwohl in den älteren Urteilen, auf die hierbei Bezug genommen wird, die langfristigen Kontokorrentkredite deswegen nicht zu den Dauerschulden zählen, weil sie als "Bevor-

1) RFH U. v. 5.12.1939 RStBl 1940 S. 27

RFH U. v. 1.10.1940 RStBl 1941 S. 363

2) BFH U. v. 17.3.1959 BStBl 1960 III S. 49

schussungen" der abgetretenen Kaufpreisforderungen gelten. Es muss deshalb gefolgert werden, dass der Bundesfinanzhof in der Bevorschussung von Kaufpreisforderungen auf der einen Seite und der Sicherungsabtretung von Forderungen, verbunden mit einer Tilgungsverpflichtung aus den Erlösen der abgetretenen Forderungen, auf der anderen Seite keinen Unterschied sieht.

Im übrigen wird im Urteil vom 17.3.1959 1) ausdrücklich erwähnt, dass es sich bei dem diesem Urteil zugrunde liegenden Sachverhalt um die Abtretung von Restkaufpreisforderungen zu Sicherungszwecken handelt. Wenn aber auf Grund der eingereichten Rechnungsdurchschläge dem Schuldner durch das Kreditinstitut die Finanzierungssumme auf einem Sammelkonto als Buchkredit zur Verfügung gestellt wird, so stellt dies nichts anderes dar, als den zugesagten Höchstbetrag des Kredits. Die Besonderheit besteht also nur darin, dass der vereinbarte Höchstbetrag nicht eine feststehende Summe ist, sondern entsprechend den abgetretenen Kaufpreisforderungen, deren Höhe aus den eingereichten Rechnungsdurchschlägen ersichtlich ist, schwankt.

Daneben ist es in Bankkreisen unbestritten, dass die Forderungsabtretung im Kreditgeschäft nur zur Sicherung eines bestehenden Kreditverhältnisses angewendet wird. Zwar wird nach aussen hin dem Kreditinstitut durch die Abtretung das volle Gläubigerrecht verschafft, im Innenverhältnis jedoch wird vereinbart, dass die Forderungen nur zur Sicherung abgetreten werden und bei etwaiger vorheriger Erledigung des Kreditverhältnisses an den bisherigen Gläubiger zurückfallen sollen 2). Es handelt sich demnach bei Kreditgeschäften keineswegs um einen Forderungskauf, also um die ausschliessliche Übernahme einer Forderung an Zahlungen Statt, sondern um eine blossе Sicherheitsabtretung 3), was auch durch die allgemeinen Geschäftsbedingungen der Banken bestätigt wird.

Nun wurde aber bereits bei den Voraussetzungen für die Einordnung des Mindestbestandes eines Kontokorrentkredits unter die laufenden Schulden die Verpflichtung des Schuldners angeführt, die aus den abgetretenen Forderungen eingegangenen Beträge zur Tilgung des Kontokorrentkredits an das Bankinstitut abzuführen. Die Übernahme dieser Verpflichtung durch den Schuldner ist demnach entscheidend für die Einordnung langfristiger Kontokorrentkredite unter die laufenden Schulden 4).

Von der Rechtsprechung wurde merkwürdigerweise gar nicht die Tatsache hervorgehoben, dass der Bankschuldner schon von vornherein auf Grund

1) BStBl 1960 III S. 49

2) vgl. M. Falter "Die Praxis des Kreditgeschäfts bei Sparkassen und anderen Kreditinstituten" Stuttgart 1955 S. 108

3) vgl. auch Hans Kaeferlein "Der Bankkredit und seine Sicherungen" Stuttgart 1953 S. 198

4) vgl. auch Grieger "Bankkredite für laufende Warengeschäfte" Betriebsberater 1960 S. 40 f. u. V. Kap. I A 1a "Kontokorrentschulden"

der Zession (bedeutungsvoll vor allem bei der stillen Zession) verpflichtet ist, die von seinen Kunden eingehenden Zahlungen aus abgetretenen Forderungen, die nicht über das Kontokorrentkonto der Gläubiger-Bank laufen, ungesäumt an den Zessionar (die Bank) abzuliefern. Der Zedent ist demnach nur berechtigt, die eingehenden Zahlungen als Inkasso-Mandatar anzunehmen 1). Erfolgt die unverzügliche Ablieferung an die Bank nicht, so macht er sich strafbar 2).

Es ist also gar nicht nötig, die dargestellte Verfügungsbeschränkung der in Frage stehenden Einnahmen besonders zu vereinbaren, da die Verpflichtung, die eingegangenen Kundenzahlungen aus den abgetretenen Kaufpreisforderungen zur Tilgung des Kontokorrentkredits zu verwenden, ohnehin bei jeder Abtretung von Kaufpreisforderungen zur Sicherung eines Kredits besteht. Daraus muss notwendigerweise die Folgerung gezogen werden, dass Mindestbestände von Kontokorrentkrediten niemals Dauerschuldcharakter annehmen können, wenn sie durch Forderungsabtretungen gesichert sind 3). Denn die Zahlungseingänge aus den abgetretenen Forderungen bedeuten eine fortschreitende Tilgung des in Anspruch genommenen Kontokorrentkredits. Da aber die Abdeckung eine vorzeitige ist, muss sich die Bank gleichzeitig bereit erklären, ihren Kunden den auf dem Zessionskonto stehenden Betrag freizugeben; und diese Freigabe der eingegangenen Mittel stellt nun immer wieder eine neue Kreditgewährung dar. Nachdem aber selbstverständlich schon von vornherein feststeht, dass diese Mittel vom Schuldner wieder benötigt werden, könnten die Parteien auch die schuldtilgende Wirkung der Realisierung dadurch ausschliessen, dass der Erlös als Barsicherheit an die Stelle der ursprünglichen inzwischen verwerteten Sicherheit gesetzt wird. Doch Steuerpflichtige, die über eine gründliche Kenntnis der Rechtsprechung zu den Dauerschulden nach § 12 Abs. 2 Ziff. 1 in Verbindung mit § 8 Ziff. 1 GewStG verfügen, werden mit Sicherheit eine solche Vereinbarung scheuen, weil sonst der gleiche Kontokorrentkredit mit derselben Eigenschaft der verstärkenden Wirkung für das "Betriebskapital" zur "Dauerschuld" werden würde.

Die Dauer der verstärkenden Wirkung eines Kontokorrentkredits auf das "Betriebskapital" ist also davon abhängig, ob eine schuldtilgende Wirkung der

1) M. Falter "Die Praxis der Kreditgeschäfte" S. 507

2) Hans Kaeferlein "Der Bankkredit und seine Sicherungen" S. 199

3) Würde jedoch der Bundesfinanzhof nochmals ausdrücklich diese Verpflichtung neben der bereits im Zessionsvertrag gegebenen fordern, dann müsste das im V. Kap. I A 1a geschilderte zusammenhanglose Nebeneinander von Sicherungen und Kontokorrentkredit angenommen werden, zwischen denen nur die nochmals ausdrückliche Vereinbarung den angeblichen "wirtschaftlichen" (!) Zusammenhang herstellen könnte, mit der Wirkung, dass die Dauerschuld zur laufenden Schuld wird. Wenn jedoch der Bundesfinanzhof auf diese Frage nicht eingeht, so ist es nicht allzu bedeutungsvoll, da beide Ergebnisse wohl kaum ernsthaft als Lösung angesehen werden können (vgl. den Schluss dieses Abschnittes).

eingegangenen Kundenzahlungen aus den abgetretenen Kaufpreisforderungen oder ob ein Austausch in der gestellten Sicherheit (Bargeld anstelle von abgetretenen Forderungen) vereinbart wird. Es kann aber sowohl die eine wie auch die andere Vereinbarung getroffen werden, ohne dass sich an der Dauer der verstärkenden Wirkung des Kredits auf das Betriebskapital auch nur das geringste ändert. Denn der Kontokorrentkredit wird unabhängig davon, ob die eine oder die andere Vereinbarung getroffen wird, von dem Kreditnehmer in derselben Höhe und über denselben Zeitraum hinweg in Anspruch genommen. Also müsste nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise, gleichgültig, ob eine schuldtilgende Wirkung der Kundenzahlungen oder ein Austausch der gestellten Sicherheiten vereinbart wird, dem Kontokorrentkredit in beiden Fällen die gleiche Dauer der verstärkenden Wirkung auf das Betriebskapital zugesprochen werden. Deshalb ist es unverständlich, wenn die Rechtsprechung gerade nach "voller Würdigung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise" hierbei zu unterschiedlichen Ergebnissen kommt und in einem Fall eine laufende Schuld, im anderen Fall eine Dauerschuld annimmt.

Ähnliche Kritik wie zu der bisher zitierten Rechtsprechung ist auch an dem Urteil des Reichsfinanzhofes vom 17.5.1939 zu üben 1). Nach den Ausführungen des Reichsfinanzhofes soll es sich nach dem diesem Urteil zugrunde liegenden Sachverhalt um einen Lombardkredit handeln. Bei näherer Prüfung muss jedoch festgestellt werden, dass nicht ein Lombardkredit, sondern ein Kontokorrentkredit vorliegt, zu dessen Sicherung (nicht etwa eine Verpfändung des Warenlagers, sondern) eine fortlaufende Übereignung der Warenvorräte stattfindet 2).

1) RFH U. v. 17.5.1939 RStB1 1939 S. 890

2) Denn bei Bestellung eines Pfandrechts ist es erforderlich, dass der Eigentümer die Sache dem Gläubiger übergibt und beide darüber einig sind, dass dem Gläubiger das Pfandrecht zustehen soll (§ 1205 Abs. 1 Satz 1 BGB). Der Pfandgläubiger muss also die tatsächliche Gewalt über die Sache erwerben, er muss von ihr Besitz ergreifen. Das kann selbstverständlich auch dadurch erfolgen, dass die Waren nach § 854 Abs. 1 BGB vom Kreditinstitut unter Alleinverschluss genommen werden. Die gleiche Wirkung wird durch eine Übernahme unter Mitverschluss erzielt, wobei jedoch eine Herausgabe der Sache nur an den Eigentümer und das Kreditinstitut als Pfandgläubiger gemeinschaftlich erfolgen kann (§ 1206 Abs. 2 BGB). Nach dem Sachverhalt zum Urteil des Reichsfinanzhofes v. 17.5.1939 (RStB1 1939 S. 890) jedoch ist der Steuerpflichtige nur verpflichtet, stets Waren im Werte von 80 % des "Lombardkredits" auf Lager zu haben. Zwar müssen monatlich Aufstellungen über die angeblich lombardierte Waren übersandt werden, doch besteht keinerlei Verpflichtung, der Bank eventuelle Abgänge nach der Zusendung dieser Aufstellungen anzuzeigen. Von einem Mitverschluss, und damit einer Verpfändung der Waren, kann deshalb keine Rede sein.

Obwohl dieser Kontokorrentkredit über 3 Jahre lang nicht den Betrag von 80.000, -- Mark unterschritt, wurde er vom Reichsfinanzhof auf Grund der Sicherungsübereignung des Warenlagers nach Berücksichtigung der "wirklichen wirtschaftlichen Lage" unter die laufenden Schulden eingeordnet. Diese Berücksichtigung der wirklichen wirtschaftlichen Lage hätte aber eigenartigerweise zu einem entgegengesetzten Ergebnis, d.h. der Einordnung des Kredits unter die Dauerschulden geführt, wenn das Kreditinstitut statt der Sicherungsübereignung des Warenlagers etwa die Eintragung einer Sicherungshypothek gefordert hätte, weil hier die Herstellung des von der Rechtsprechung geforderten Zusammenhanges mit den laufenden Geschäftsvorfällen nicht möglich ist. Die Möglichkeit, diesen Zusammenhang herzustellen, entfällt von vornherein, wenn das Kreditinstitut auf eine dingliche Sicherung des Kredits verzichtet. Dingliche Sicherheiten werden aber von den Kreditinstituten bei der Gewährung von Krediten durchaus nicht immer gefordert.

Vom Standpunkt des Kreditinstituts aus gesehen sind dinglich nicht gesicherte Kredite an ein ertragsreiches Unternehmen weit sicherer als dinglich gesicherte Kredite, die an ein unrentierliches, nicht entwicklungsfähiges Unternehmen gegeben werden 1). In den Fällen, in denen die Rentabilität des kreditsuchenden Unternehmens gering ist, gewinnt die dingliche Absicherung von Krediten an Bedeutung. Eine eventuelle Ablehnung des Kreditantrages durch das Kreditinstitut kann in der Praxis häufig nur durch die Stellung von dinglichen Sicherheiten verhindert werden 2).

Es kann aber auch ein an sich guter Kreditnehmer durch Stellung von dinglichen Sicherheiten mehr Kredit erhalten als dies ohne die Vergabe von dinglichen Sicherheiten gerechtfertigt wäre. Wie auch die Vereinbarung dinglicher Sicherheiten mit der Betriebsgrösse des Kreditnehmers in Verbindung gebracht werden kann, insofern, als ein kleineres Unternehmen oft finanziell und wirtschaftlich zu instabil erscheint, als dass es auch bei wahrscheinlich fristgerechter Rückzahlung Kredit auf ungesicherter Basis erhalten könnte 3) 4).

Allerdings können die Kreditinstitute auch deshalb auf dinglichen Sicherheiten bestehen, weil diese weniger Arbeit für die Bank (nicht für den Kreditnehmer)

1) vgl. Otto Hintner "Die Kreditwürdigkeit der Unternehmung" Sonderdruck aus "Der Österreichische Betriebswirt" Bd. IV, Jahrgang 1954, Heft 2: "Ein Unternehmen, das seine Funktionen erfüllen soll, muss sowohl rentabel als auch liquid sein. Besitzt eine Unternehmung diese Eigenschaften, so ist dies für ihre Kreditwürdigkeit wichtiger als das Vorhandensein von realen Sicherheiten".

2) vgl. auch Heinrich Jonas a. a. O. S. 329

3) Heinrich Jonas a. a. O. S. 192

4) gemeint sind hier selbstverständlich Kredite auf dinglich ungesicherter Basis.

mit sich bringen als die Ausarbeitung von Kreditbedingungen, die ohne Bilanzanalysen, Abschätzung der Marktentwicklung etc. nicht möglich sind.

Die Sicherung der Kredite erfolgt also sehr unterschiedlich. Bei vielen Kreditgeschäften verzichtet das Kreditinstitut überhaupt auf eine dingliche Sicherung; und werden einmal dingliche Sicherheiten gefordert, so stellen die Abtretung von Warenforderungen oder die Sicherungsübereignung des Warenlagers nur einige von den vorhandenen Möglichkeiten dar, zwischen denen ausgewählt werden kann, wobei diese Auswahl selbstverständlich nicht willkürlich erfolgt. So wird die Sicherungsübereignung eines Warenlagers, das beispielsweise infolge des modischen Risikos die Gefahr eines starken Wertverlustes in sich birgt, ohne Zweifel abgelehnt und dafür, soweit möglich, die Eintragung einer Sicherungshypothek verlangt werden.

Wenn aber in den Fällen, in denen dingliche Sicherungen überhaupt nicht erforderlich sind, die Kredite bei Erfüllung der übrigen Voraussetzungen als Dauerschulden zu betrachten sind, in anderen Fällen wiederum jedoch, je nach Art der gewährten dinglichen Sicherung, die Möglichkeit besteht, den Kredit trotz gleicher wirtschaftlicher Gegebenheiten zur laufenden Schuld zu erklären, so dass sich ein entsprechend kleineres Gewerbekapital und ein entsprechend kleinerer Gewerbeertrag errechnen, so kann dies unmöglich mit den wirklichen wirtschaftlichen Verhältnissen in Einklang gebracht werden.

Eine Auslegung von § 12 Abs. 2 Ziff. 1, in Verbindung mit § 8 Ziff. 1 GewStG, muss bei denselben Krediten, unabhängig von einer evtl. geforderten dinglichen Sicherheit und unabhängig von der Art dieser dinglichen Sicherheit, bei der Prüfung des Dauerschuldcharakters zu dem gleichen Ergebnis kommen. Dies ist aber nach der bisherigen Rechtsprechung nicht der Fall. Es wäre beispielsweise denkbar, dass von einem Kreditnehmer bei zunächst guter geschäftlicher Entwicklung keine dinglichen Sicherheiten verlangt würden, nach Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens solche jedoch nachträglich gefordert werden. Das Ergebnis wäre, dass der gleiche Kredit zunächst als Dauerschuld, nach Gewährung der dinglichen Sicherheit jedoch als laufende Schuld betrachtet werden müsste. Man kann den Gedanken noch weiterführen und jenen Fall annehmen, bei dem eine dingliche Sicherung in Form von Forderungsabtretungen nachträglich gefordert wird, weil die Kreditnachfrage unverhältnismässig gesteigert wurde, mit der Folge, dass der nachherige höhere Mindestbestand des Kontokorrentkredits keine Dauerschuld ist, der vorherige geringere Mindestbestand jedoch Dauerschuld war.

Wirtschaftlich betrachtet hätte sich demnach das Gewerbekapital erhöht, nach der Auslegung des § 12 Abs. 2 Ziff. 1, in Verbindung mit § 8 Ziff. 1 GewStG, durch die Rechtsprechung jedoch infolge "juristischer Betrachtungsweise" vermindert.

Nun wird allerdings von der Rechtsprechung angeführt, dass durch die Verknüpfung des Kontokorrentkredits mit den Forderungen oder Warenvorräten, wie sie sich durch die entsprechende Sicherheitsleistung ergeben kann, die einzelnen vom Kontokorrentkonto erfassten Beträge ihre Eigenschaft als selbständige Kreditgeschäfte nicht verlieren, der Mindestbestand des Kontokorrentkredits also in eine Vielzahl von Kreditgeschäften zerfällt. Wenn die Besonderheit des Kontokorrents gerade darin liegt, dass alle von ihm erfassten Beträge zum Saldo "verschmelzen" und nur dieser Saldo geltend gemacht werden kann, so ist doch auf die Ansicht der Rechtsprechung, dass bei obigem Zusammenhang des Kontokorrentkredits mit den laufenden Geschäftsvorfällen nun nicht mehr ein Kontokorrentkredit, sondern eine Vielzahl von Einzelkrediten vorliegt, noch näher einzugehen. Von der Rechtsprechung wird auch dem darin aufgezeigten Zusammenhang des Kredits mit rasch sich umschlagenden Wirtschaftsgütern der Aktivseite der Bilanz grosse Bedeutung zugemessen. Auf beide Gesichtspunkte soll deshalb in den nächsten beiden Abschnitten eingegangen werden.

2. Der Grundsatz der Einzelbetrachtung der Schulden

Bei der Prüfung der Hinzurechnungspflicht von Schulden nach § 12 Abs. 2 Ziff. 1, in Verbindung mit § 8 Ziff. 1 GewStG, ist nach Abschnitt 47 Abs. 3 der Gewerbesteuererrichtlinien jedes selbständige Kreditgeschäft für sich zu betrachten. "Es ist also nicht zulässig, mehrere selbständige Kreditgeschäfte als eine Einheit anzusehen und davon die Beantwortung der Frage abhängig zu machen, ob eine Dauerschuld oder eine laufende Schuld vorliegt". Dieser Grundsatz wird auch im vorangegangenen Abschnitt mit als entscheidend dafür angesehen, dass Mindestbestände von Kontokorrentschulden keine Dauerschulden darstellen, da nach den dort genannten Voraussetzungen nicht ein Mindestkredit, sondern eine Vielzahl von Einzelkrediten vorliegt. Dieses eigenartige Ergebnis, dass Mindestbestände von Kontokorrentschulden einmal Dauerschuldcharakter haben sollen, ein andermal jedoch zu den laufenden Schulden zu zählen sind, macht es notwendig, den genannten Grundsatz, wonach die Kreditgeschäfte einzeln zu würdigen sind, näher zu untersuchen.

Schon die Rechtsprechung des Preussischen Oberverwaltungsgerichtes brachte zum Ausdruck, dass "jedes auf der Krediteinräumung fussende Rechtsgeschäft für die Frage der dauernden Widmung" 1) für sich zu betrachten sei. Dieser Grundsatz wird auch vom Reichsfinanzhof und Bundesfinanzhof immer wieder hervorgehoben, wobei eigenartigerweise stets, so auch von den Gewerbesteuererrichtlinien, das Reichsfinanzhofurteil vom 9.1.1940 angeführt wird 2). Dies ist insofern merkwürdig, als in diesem Urteil keineswegs die Einzelbetrachtung der Kredite un-

1) U. v. 11.6.1912 u. 13.3.1913 62/335 (338) u. - 78/160 (165)

2) RStBl 1940 S. 666

bedingt gefordert wird. Vielmehr wird dort unter Hinweis auf eine frühere Entscheidung des Preussischen Oberverwaltungsgerichtes 1) klar zum Ausdruck gebracht, dass mehrere aufeinanderfolgende kurzfristige Kreditgeschäfte sich dann zu einer Einheit zusammenfassen lassen, wenn es sich um ein und denselben Kreditgeber handelt, diese Zusammenfassung aber dann nicht gestattet ist, wenn die Schuld 2) bei mehreren Kreditgebern nebeneinander aufgenommen wird. Daher sei es nicht zulässig, die von verschiedenen Kreditgebern gewährten Kredite als eine Einheit anzusehen und hiervon die Beantwortung der Frage abhängig zu machen, ob eine dauernde oder nur eine vorübergehende Verstärkung des Betriebskapitals vorliege.

Mit einem Hinweis auf dasselbe, oben zitierte Urteil des Reichsfinanzhofes 3) erklären die Gewerbesteuer Richtlinien (1958 Abschn. 47 Abs. 3) ohne jeden weiteren Zusatz die Zusammenfassung mehrerer selbständiger Kreditgeschäfte zu einer Einheit als unzulässig, obwohl in der zu dieser Frage immer wieder zitierten Entscheidung jedoch selbst im Leitsatz nur die Unzulässigkeit der Zusammenfassung von Schulden zum Ausdruck gebracht wird, die bei verschiedenen voneinander unabhängigen Kreditgebern aufgenommen worden sind, während die von demselben Kreditgeber gewährten Kredite bei Prüfung, ob eine Dauerschuld vorliegt, als eine Einheit gewürdigt werden dürfen. 4).

Wenn trotz alledem das genannte Urteil als ausdrückliche Bestätigung des Grundsatzes der Einzelbetrachtung der Kreditgeschäfte durch den Reichsfinanzhof angeführt wird, so mag das wohl daran liegen, dass entgegen der im Leitsatz dargelegten Auslegung zu § 12 Abs. 2 Ziff. 1, in Verbindung mit § 8 Ziff. 1 GewStG, eine Zusammenfassung der Kredite von demselben Kreditgeber zu dem dort vorliegenden Sachverhalt verneint wurde. Auf die dafür "verantwortliche" Besonderheit des Sachverhalts soll jedoch im nächsten Abschnitt eingegangen werden.

Zunächst sei auf die Zusammenfassung einer Vielzahl von Schulden gegenüber demselben Gläubiger im Falle der Verbindlichkeiten von Versicherungsunter-

1) Entscheidung des PrOVG Bd. 85 S. 106

2) Der RFH gebraucht hier tatsächlich den Singular

3) RFH U. v. 9.1.1940 RStBl 1940 S. 666

4) W. Koch (a. a. O. S. 73), der bei der Behandlung der Besteuerungsgrundlagen der Gewerbesteuer auch ausführlich auf die Dauerschulden eingeht, zitiert das durch die Richtlinien ausgesprochene Verbot der summarischen Betrachtung, hält jedoch eine eingehende Betrachtung der "Abweichungen" von diesem Verbot nicht für nötig (S. 79), da er die Ansicht vertritt, dass das Gewerbesteuer-gesetz in § 8 Ziff. 1 die summarische Betrachtung der Schulden bei Prüfung der Frage, ob eine dauernde oder nur eine vorübergehende Verstärkung des Betriebskapitals vorliegt, verbietet.

(Vgl. hierzu Kap. VIII 4 und 5)

nehmungen gegenüber Rückversicherern aus einbehaltenen Bardepots hingewiesen 1). Als ausschlaggebend wird dort angesehen, dass die Versicherungsverträge sich von Jahr zu Jahr verlängern und dieser Umstand dafür spreche, dass dem Erstversicherer dauernd ein gewisser Mindestbestand an Sicherheit zur Verfügung stehen solle 2). Weitaus bedeutender ist jedoch, dass der Grundsatz der Einzelbetrachtung der Schulden in einer Reihe von Fällen "durchbrochen" wurde, in denen dem Schuldner eine Vielzahl von Gläubigern gegenüberstand. So wurde gezeigt, dass bei Warengenossenschaften, die auch das Spargeschäft betreiben, für die Frage, ob eine Dauerschuld vorliegt, die Spareinlagen als Einheit anzusehen sind 3). Denn, so meint der RFH, da diese Genossenschaften das Spargeschäft betreiben, um ihr Betriebskapital zu verstärken, müsse in derartigen Fällen die Feststellung genügen, welcher Mindestbestand unter Berücksichtigung der Zu- und Abgänge der Mitglieder, der Einzahlungen und Abhebungen während eines längeren Zeitraumes stehen geblieben sei.

Es wird keineswegs gefordert, dass die Voraussetzungen für eine Dauerschuld bei jeder einzelnen Einlage vorliegen müssen, mit der Folge, dass dann die Mindestbestände jener Einlagen, die die geforderten Voraussetzungen erfüllen, zusammengefasst werden dürfen, sondern es wird eine summarische Betrachtung insgesamt erlaubt, d. h. es sind nur die Zu- und Abgänge, und zwar jeweils in einer Summe, zu berücksichtigen.

Diese Betrachtungsweise des Reichsfinanzhofs wird im Urteil vom 3. 8. 1943 4) bestätigt, worin zu Sparguthaben von Kundschaft und Gefolgschaftsmitgliedern bei Brauereien Stellung genommen wurde. In der Urteilsbegründung wird ausdrücklich die Forderung, nur die einzelnen unbewegt gebliebenen Einlagen als Dauerschulden zu berücksichtigen, zurückgewiesen, da nur die Änderungen des gesamten Einlageblocks betriebliche Auswirkungen hätten.

Doch diese Zusammenfassung von Krediten blieb nicht nur auf Spareinlagen beschränkt. Erst in allerjüngster Zeit beurteilte der Bundesfinanzhof die Rückstellungen für Beitragsrückerstattung in der Lebensversicherung bei Prüfung ihres Dauerschuldcharakters nach genau denselben Gesichtspunkten 5). Bekanntlich erfolgt die Ausschüttung der überschüssigen Beitragsteile bei Lebensversicherungsunternehmen in der Regel nicht mit einem Male sogleich nach der Überweisung der hierfür bestimmten Gewinnanteile auf das Rückstellungskonto, sondern erst im Laufe der folgenden Jahre, um damit einen Ausgleich in den Rückerstat-

1) RFH U. v. 13. 1. 1942 RStBl 1942 S. 683, bestätigt in Gutachten ID 1/43 RStBl 1944 S. 171

2) vgl. im einzelnen VI. Kap. I 1b: "Einbehaltene Bardepots"

3) RFH U. v. 15. 11. 1938 RStBl 1939 S. 288

4) RStBl 1943 S. 750

5) BFH U. v. 26. 4. 1960, Bundessteuerblatt 1960 III. S. 311

tungen zwischen guten und schlechten Jahren zu erreichen. Auch hier wurden diese Rückstellungen durch den Bundesfinanzhof als eine Einheit angesehen und dementsprechend als Dauerschulden behandelt, obwohl in diesen Rückstellungen Verbindlichkeiten gegenüber einer Vielzahl von Versicherten ausgewiesen werden und innerhalb einiger Jahre durch ständige Zu- und Abgänge eine vollständige Auswechslung der einzelnen Verbindlichkeiten stattfindet.

Doch daraus darf nicht der Schluss gezogen werden, dass eine derart einheitliche Betrachtungsweise nur bei Verbindlichkeiten als zulässig angesehen wird, die in der Verpflichtung zur Zahlung einer Geldsumme bestehen und auch nur in jenen Fällen, in denen der Schuldner einer Vielzahl von Gläubigern gegenübersteht, so dass in irgendeiner Weise das "Gesetz der grossen Zahl" mit eine Rolle spielen könnte. Denn bei den Rückstellungen für Wiederauffüllungsverpflichtungen ausgebaggerter Kiesgruben liegen keineswegs Verpflichtungen zugrunde zur Zahlung irgendwelcher Geldsummen, sondern zur Vornahme bestimmter Handlungen. Auch standen dem Schuldner nur einige wenige Gläubiger gegenüber, und dennoch entschied sich der Bundesfinanzhof 1) bei der Untersuchung des Dauerschuldcharakters für eine Zusammenfassung dieser Rückstellungen zu einer Einheit, mit der Begründung, dass der Verschiedenheit der Eigentümer der gepachteten Grundstücke keine Bedeutung zugemessen werden könne, da nur die Änderung des Gesamtbestandes der Rückstellungen betriebliche Auswirkungen habe.

Der Bundesfinanzhof kommt bei Prüfung des Dauerschuldcharakters von Rückstellungen für Wiederauffüllungsverpflichtungen ausgebaggerter Kiesgruben zu diesem Ergebnis, weil er die Ansicht vertritt, der Grundsatz der Einzelbetrachtung werde immer dann von der Rechtsprechung durchbrochen, wenn es dem Steuerpflichtigen nicht auf die einzelnen Schuldverhältnisse und die Vielheit der einzelnen Posten ankomme, sondern auf die in einem Posten in der Bilanz zum Ausdruck gebrachte Gesamtbelastung 2).

Dieser Ansicht des Bundesfinanzhofs, dass der Grundsatz der Einzelbetrachtung der Schulden jeweils bei Vorliegen der genannten Voraussetzungen von der Rechtsprechung durchbrochen wird, kann nicht beigestimmt werden. Denn zweifellos kommt es dem Steuerpflichtigen bei einem Kontokorrentkredit ebenfalls nur auf die durch den Kontokorrentkredit in einem Posten in der Bilanz zum Ausdruck gebrachte Gesamtbelastung an; und trotzdem wird der Kontokorrentkredit bei Prüfung seines Dauerschuldcharakters nicht als ein einziger Kredit betrachtet. Vielmehr wird bei Vorliegen der im vorangegangenen Abschnitt gezeigten Voraussetzungen 3) statt eines einzigen Kontokorrentkredits eine Vielzahl von Einzelkrediten angenommen und damit das Vorhandensein einer Dauerschuld verneint.

1) U. v. 26. 11. 1957, BStBl 1958 III S. 39

2) BFH U. v. 26. 11. 1957 BStBl 1958 III S. 39

3) gemeint ist der unter Kap. VIII 1 dargestellte wirtschaftliche Zusammenhang von Kontokorrentkrediten mit einzelnen laufenden Geschäftsvorgängen

Die oben besprochenen Entscheide, in denen der Grundsatz der Einzelbetrachtung der Schulden bei Prüfung ihres Dauerschuldcharakters nicht mehr befolgt wird, können nicht nur als eine Durchbrechung des Verbots der summarischen Betrachtung der Schulden angesehen werden. Diese Entscheide stellen mindestens eine starke Aushöhlung dieses Grundsatzes der Einzelbetrachtung dar, vorausgesetzt, dass das Gewerbesteuergesetz in § 8 Ziff. 1 überhaupt ein Verbot der summarischen Betrachtung der Schulden, wie es in den Gewerbesteuererrichtlinien zum Ausdruck kommt, verlangt 1).

Die Frage, ob aus § 8 Ziff. 1 GewStG der Grundsatz der Einzelbetrachtung der Schulden hergeleitet werden kann, soll später beantwortet werden. Denn zunächst ist noch zu prüfen, warum im Leitsatz des RFH-Urteils vom 9.1.1940 2) festgestellt wird, dass die von demselben Kreditgeber gewährten Kredite zu einer Einheit zusammengefasst werden dürfen, nach Berücksichtigung des besonderen Sachverhalts, der diesem Urteil zugrunde liegt, eine Zusammenfassung von Krediten desselben Kreditgebers jedoch für unzulässig erklärt wird. Denn es wird tatsächlich von der Rechtsprechung noch einem weiteren Gesichtspunkt bei Prüfung der Hinzurechnungspflicht von Schulden zum Gewerkekapital entscheidende Bedeutung beigemessen, nämlich der engen Verknüpfung der Kredite mit einzelnen, laufenden Geschäftsvorfällen. Doch hierzu wird auf den nächsten Abschnitt verwiesen.

3. Der Zusammenhang der Schulden mit Aktivposten der Bilanz und seine Bedeutung für die Einordnung der Schulden unter die Dauerschulden

In der neuesten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes wird darauf hingewiesen, dass dem Zeitmoment nicht allein die ausschlaggebende Bedeutung zuerkannt werden könne. Vielmehr müsse bei der Beurteilung von Schulden als Dauerschulden der Charakter der Schuld entsprechend gewürdigt werden. Dieser Charakter hänge aber von der Verwendung der aufgenommenen Mittel ab. Lasse sich beispielsweise ein enger Zusammenhang der Schulden mit einzelnen Warengeschäften feststellen, so müssten diese Schulden den laufenden Schulden zugeordnet werden.

Mit dieser Begründung wurden die Mindestbestände von Kontokorrentschulden und die sogenannten Filmfinanzierungskredite als nicht hinzurechnungspflichtig

1) Das Ergebnis der angeblich nur vorhandenen "Abweichungen" zum Verbot der summarischen Betrachtung ist sicherlich überraschend, so dass die Ansicht von Koch (a. a. O. S. 79), der hierzu eine nähere Untersuchung nicht für erforderlich hielt, unzutreffend ist. Allerdings muss hinzugefügt werden, dass zu seiner Zeit (1939) diese Untersuchung nicht ganz so ergiebig gewesen wäre.

2) U. v. 9.1.1940 RStBl 1940 S. 666

tig beurteilt 1). Es ist deshalb notwendig, diesen vom Reichsfinanzhof und Bundesfinanzhof als wesentlich angeführten Zusammenhang näher zu untersuchen 2). Zunächst darf darauf hingewiesen werden, dass dieser sogenannte wirtschaftliche Zusammenhang der Schulden mit dem laufenden Warenverkehr eigenartigerweise dann verneint wird, wenn ein allgemeiner Geschäftskredit, beispielsweise in Form eines Kontokorrentkredits, zur Finanzierung von Warengeschäften gewährt bzw. aufgenommen wird und eine Forderungsabtretung oder Sicherungsübereignung des Warenlagers von seiten des Geldnehmers an die Bank nicht vorliegt. Liegt letzteres nicht vor, dann ist selbst die Vereinbarung, dass der Kredit ausschliesslich zur Finanzierung von Warengeschäften Verwendung finden soll, bedeutungslos 3).

Denn dieser angeblich wirtschaftliche Zusammenhang muss vertraglich begründet sein. Diese vertragliche Begründung wurde aber, wenigstens nach der bisherigen Rechtsprechung, nur bei Forderungsabtretungen bzw. Sicherungsübereignung des Warenlagers anerkannt. Bei Bankkrediten zur Tilgung von Lieferantenschulden wurde der geforderte wirtschaftliche Zusammenhang mit einzelnen Warengeschäften verneint 4). Dieses Ergebnis kann bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht überzeugen. Doch liegt die Verkennung der wahren Sachlage durch die Organe der Rechtsprechung "weit tiefer".

Wenn der Reichsfinanzhof einst ausführte, dass der Unternehmer ein allgemeines, ständiges "Betriebskapital", ein sogenanntes "Dauerkapital", benötige 5), das nicht mit einer einzelnen Warenlieferung verknüpft sei, sondern das er allgemein für seinen Betrieb haben müsse, so ist hiergegen nichts einzuwenden, vor allem dann nicht, wenn der Reichsfinanzhof weiter fortfährt, dass hiervon jener "Sonderwarenkredit" zu unterscheiden sei, der für eine einzelne Warenlieferung gewährt werde und der aus dem Erlös dieser Warenlieferung getilgt werde.

Die Rechtsprechung irrt jedoch, wenn sie zwischen Verbindlichkeiten unterscheiden will, die mit dem "eigentlichen Dauerbetriebskapital" zusammenhängen ("das der Betrieb seiner ganzen Anlage nach haben muss") und den laufenden Geschäftsschulden, die, wie die laufenden Warenschulden, das "Dauerbetriebskapital" nicht erhöhen, falls sie innerhalb der geschäftsüblichen Frist zurückgezahlt werden 6).

1) vgl. V. Kap. I A 1a: "Kontokorrentschulden"; und 2b: "Filmfinanzierungskredite.

2) vgl. RFH U. v. 5.12.1939, RStBl 1940 S. 27

RFH U. v. 1.10.1940, RStBl 1941 S. 363

BFH U. v. 17.3.1959, BStBl 1960 III S. 49

3) BFH U. v. 1.12.1959, BStBl 1960 III S. 51

4) dto.; auf dieses Urteil wird später noch eingegangen werden.

5) RFH U. v. 12.10.1938 RStBl 1938 S. 1134

6) RFH U. v. 26.10.1938, RStBl 1938 S. 1117 und BFH U. v. 11.8.1959, BStBl 1959 III S. 428

In dieser Unterscheidung liegt die eigentliche Verkenning des wahren Sachverhalts durch die Rechtsprechung. Die Gründe, die zu dieser Unterscheidung geführt haben, sind nicht ohne weiteres ersichtlich. Sie können höchstens vermutet werden. Vielleicht wurde zunächst angenommen, dass die Warenschulden und alle Kredite, die mit einzelnen Warenschulden zusammenhängen, z. B. durch Forderungsabtretungen an den Geldgeber, "Sonderwarenkredite" darstellen.

Wenn aber ein Kontokorrentkredit über Jahre hindurch einen bestimmten Betrag nie unterschreitet, dann kann selbst bei dem angeblich wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer Vielzahl einzelner Warengeschäfte nicht von "Sonderwarenkrediten" gesprochen werden. Natürlich könnte gesagt werden, es läge eine Vielzahl von Sonderkrediten vor, die nach ihrer Tilgung sofort ersetzt werden müssten. Wenn aber ständig eine Vielzahl von Krediten benötigt wird, die nach Auffassung der Rechtsprechung alle "Sonderwarenkredite" sein sollen, müsste mit Recht die Frage gestellt werden, was dann wohl der Reichsfinanzhof und der Bundesfinanzhof unter dem sogenannten "Dauerbetriebskapital" verstehen, das das Unternehmen ständig benötigt.

Vielleicht hat auch bei den Überlegungen, die die Organe der Rechtsprechung in diesem Zusammenhang anstellten, "in irgendeiner Weise" das sogenannte Prinzip der Fristengleichheit mit eine Rolle gespielt, das dann aber völlig verkannt worden wäre.

Dieses sogenannte Prinzip der Fristengleichheit besagt, dass die Fristigkeit aufgenommenener Schulden mit der Dauer der Festlegung ihrer Gegenwerte in Vermögenswerten auf der Aktivseite der Bilanz übereinstimmen sollten 1). Man könnte nun den voreiligen Schluss ziehen, dass Schulden, deren Gegenwerte in Forderungen und Warenvorräten festgelegt werden, kurzfristige Schulden sein müssten, da auf Grund des raschen Umschlags dieser Bilanzposten die Erlöse aus diesem Umschlag kurzfristig zur Tilgung dieser Schulden zur Verfügung stünden.

Dabei würde jedoch völlig verkannt werden, dass nicht die Dauer des Verbleibens des einzelnen Gegenstandes im Bereich der Unternehmung, also die Umschlagdauer entscheidend ist, sondern die Dauer des Bestehens eines Kapitalbedarfs, der von dem Einzelposten unabhängig ist. Die kurze Umschlagdauer bei den Waren und Forderungen ermöglicht also durchaus nicht eine kurzfristige Finanzierung, wenn der Kapitalbedarf langfristig ist. Die angeblich selbstliquidierende Wirkung des Umlaufvermögens ist eine grosse Täuschung, vielmehr besteht bei diesen Bilanzpositionen oft ein ungleich grösserer Zwang zur sofortigen Reinvestition der freiwerdenden Mittel, als etwa beim Anlagevermögen, bei dem durch den Abschreibungsprozess ständig Mittel freigesetzt werden, die oft erst viele Jahre später wieder benötigt werden, so dass diese Mittel zur Schuldentilgung weit aus eher geeignet sind, als etwa eingehende Erlöse aus Warenforderungen 2).

1) vgl. Walter Heyne "Entwicklung und Deckung des industriellen Kapitalbedarfs im Wirtschaftsablauf" Düren-Rheinl. 1938 S. 71

2) vgl. auch Lohmann, "Zur Problematik der goldenen Bilanzregel" Wpg 1959 S. 142 f.

Die eventuell ständig freiwerdenden Abschreibungserlöse auf Grund des "Lohmann-Ruchti-Effektes" sollen dabei nur erwähnt werden.

Fest steht jedenfalls, dass zur Finanzierung auch des sich rasch umschlagenden Umlaufvermögens ein langfristiger Kapitalbedarf besteht, der von der Produktionstätigkeit, der Notwendigkeit der Lagerhaltung und dem Erfordernis, den Abnehmern Kredite gewähren zu müssen, abhängig ist 1). So hat beispielsweise die ständige Kapitalbindung durch aktive Kreditgewährung ihre Ursache in den Konkurrenzverhältnissen der freien Marktwirtschaft, wobei die Art der Unternehmung, ihre Stellung im Markt und die Art des verkauften Produktes für die Dauer des den Abnehmern gewährten Zahlungszieles weitgehend ausschlaggebend sind 2). Erfolgt eine Änderung des Zahlungszieles beispielsweise durch Einräumung von Ratenzahlung (vgl. hierzu den Sachverhalt zum BFH-Urteil v. 17.3.1959) 3), mit der Absicht, neue Abnehmerkreise zu erschliessen, um so durch erhöhten Umsatz und damit eine erhöhte Produktion, die vorhandene Kapazität besser auszulasten und Kostensenkungen zu erreichen, so wird der Debitorenbestand entsprechend anwachsen. Dieser erhöhte Debitorenbestand zieht aber einen erhöhten langfristigen Kapitalbedarf nach sich.

Die Tatsache, dass ein Kontokorrentkredit zur Befriedigung dieses langfristigen Kapitalbedarfs Verwendung findet, macht diesen Kontokorrentkredit, selbst bei engstem Zusammenhang mit diesen Debitoren, keineswegs zu einer laufenden Schuld.

Der Rechtsprechung ist durchaus beizupflichten, wenn sie bei der Beurteilung von laufenden Schulden und Dauerschulden als Hilfsmittel zur Abgrenzung die Unterschiede in der Kredittilgung mit heranzieht. Allerdings müssen dann aber auch die richtigen Schlussfolgerungen gezogen werden.

Bekanntlich kann aufgenommenes Fremdkapital, wenn einmal von der Rückzahlung durch Umschuldung abgesehen werden soll, auf folgende Arten getilgt werden 4):

aus dem Umsatzerlös,

aus dem Gewinn und

aus der Veräusserung von Betriebsvermögen oder nicht betriebsnotwendigen Vermögens, wobei als Grenzfall die Rückzahlung aus dem Konkurslös in Betracht kommt.

Wird eine Rückzahlung aus dem Gewinn vereinbart, so müsste schon ein unverhältnismässig hoher Warenumsatz und eine ausgezeichnete Rentabilität, verbunden mit einer straffen Konzentration der Gewinnverwendung auf die Kredit-

1) vgl. W. Heyne a. a. O. S. 16

2) dto. S. 29

3) BStBl 1960 S. 49

4) vgl. Heinrich Jonas "Grenzen der Kreditfinanzierung" Wiesbaden 1960 S. 39

rückzahlung vorliegen, wenn die Tilgung innerhalb eines so knappen Zeitraumes erfolgen soll, dass von einem kurzfristigen Kredit gesprochen werden könnte. Bei einer vereinbarten Tilgung aus dem Gewinn wird deshalb in der Regel auf einen mittel- bzw. langfristigen Kredit geschlossen werden können.

Soll eine Tilgung aus der Veräußerung von Betriebsvermögen, z.B. betrieblicher Einrichtungsgegenstände, die nicht mehr benötigt werden, erfolgen, so kann die Rückzahlung durchaus kurzfristig vorgenommen werden. Hier ergäbe sich allerdings die Frage, warum der Kreditnehmer überhaupt Kredit aufnimmt, und warum er nicht gleich sein überschüssiges Vermögen veräußert und die Erlöse investiert 1). Dies wird jedoch relativ selten vorkommen, so dass letztlich die Tilgung aus den Umsatzerlösen übrigbleibt.

Mit Recht führt nun der Bundesfinanzhof eine Tilgung aus Umsatzerlösen als Begründung für das Vorliegen einer laufenden Schuld an, da eine solche Tatsache als das Kennzeichen für das Vorliegen eines kurzfristigen Kredits anzusehen ist. Fraglich ist nur, wann eine solche Tilgung aus Umsatzerlösen vorliegt.

Der klassische Idealfall hierfür ist der Saisonkredit. So werden beispielsweise für die Herstellung von Düngemitteln, die im Frühjahr und Sommer ihren Absatz finden, Kredite aufgenommen, die zur Finanzierung der Lagerhaltung während der Wintermonate benötigt werden. Entwickeln sich dann Absatz- und Forderungseingang entsprechend den Erwartungen, so kann der Kredit aus den Erlösen des Absatzes bis Ende des Sommers zurückgezahlt werden. Die Mittel für die Rückzahlung ergeben sich also aus dem normalen Geschäftsablauf. Das wesentliche an diesem Vorgang ist jedoch, dass der sich selbst liquidierende Kredit aus den Umsatzerlösen eine Kontraktion des betrieblichen Vermögens nach sich zieht 2), und nur insoweit, als eine Kontraktion eingetreten ist, kann, selbstverständlich bei sonst gleichbleibenden Verhältnissen, von einer tatsächlichen Tilgung aus Umsatzerlösen die Rede sein.

Wenn aber bei einem Kontokorrentkredit ein Mindestbestand für längere Zeit stehengeblieben ist, dann ist damit eindeutig bewiesen, dass dieser Mindestbestand eben nicht aus den Umsatzerlösen getilgt wurde, dass vielmehr mit diesem Mindestbestand langfristiger oder zumindest mittelfristiger Kapitalbedarf gedeckt wurde 3), gleichgültig, ob dabei ein enger wirtschaftlicher Zusammen-

1) vgl. Heinrich Jonas "Grenzen der Kreditfinanzierung" Wiesbaden 1960 S. 169/170

2) vgl. auch Jonas a. a. O. S. 39 u. 168 ff.

3) Damit soll aber nicht gesagt werden, dass langfristiger Kapitalbedarf nicht etwa auch durch kurzfristige Schulden gedeckt werden könnte (nach Jonas der sogenannte Problemfall; vgl. Jonas S. 172), was jedoch, bei tatsächlicher Langfristigkeit entweder ständige Prolongation oder Umschuldung erforderlich macht. Wenn aber die Grenzen zwischen dem Idealfall und dem Problemfall, wie es in der Praxis häufig der Fall sein wird, flüssig sind, so zeichnen sie sich gerade im Bestehen eines Mindestbestandes beim Kontokorrentkredit ziemlich klar ab.

hang mit laufenden Warengeschäften besteht oder nicht.

Wenn also eine Tilgung aus Umsatzerlösen vom Bundesfinanzhof als Merkmal für das Vorliegen laufender Schulden angeführt wird, so muss dem voll zugestimmt werden, nur darf der Bundesfinanzhof eine Tilgung aus Umsatzerlösen nicht dort annehmen, wo diese Tilgung auf Grund des Sachverhalts gar nicht erfolgt.

Denn wenn eine Unternehmung laufend Waren absetzt, dann bedeutet das noch lange nicht, dass diese Geschäfte eine kurzfristige Kapitalbindung zur Folge haben. "Der Umsatzerlös steht zwar kurzfristig zur Verfügung, aber er muss wieder an anderer Stelle investiert werden, soll der Betriebsablauf weitergehen; er steht also dem Gläubiger nicht zur Verfügung" 1). Wenn schon der Zusammenhang von Krediten mit Aktivposten der Bilanz so ausschlaggebend sein soll, dann muss auch gesehen werden, dass nicht die Liquidierbarkeit dieser Posten, z.B. der Waren und Debitoren, sondern die Betriebsnotwendigkeit entscheidend ist. Denn solange ein Mindestbestand, selbst an flüssigen Mitteln, benötigt wird, sind diese im Unternehmen genauso langfristig gebunden wie die Betriebsgrundstücke 2).

Die Organe der Rechtsprechung müssen darüber Klarheit erlangen, dass Kredite zur Finanzierung des Warenlagers, bzw. der Forderungen selbst bei engstem Zusammenhang mit diesen Bilanzpositionen, genauso als Investitionskredite aufzufassen sind (soweit sie für den normalen Ablauf des Betriebes erforderlich sind) wie jene Kredite, die in das Anlagevermögen geflossen sind.

Nur Schulden, die zur Finanzierung von solchen Aktivposten der Bilanz aufgenommen werden, die im Rahmen des Geschäftsablaufs nach kurzer Zeit liquidiert und, was wesentlich ist, nicht wieder beschafft werden, könnten aus den Erlösen nach Liquidation dieser Aktivposten getilgt werden. Erst in solchen Fällen könnte man aus der raschen Liquidation der Aktivposten der Bilanz auf eine Kurzfristigkeit jener Schulden schliessen, die zur Finanzierung dieser Aktivposten aufgenommen werden. Wenn aber aus einem Kontokorrentkreditvertrag über ein Jahr lang ständig ein Mindestkredit vom Kreditnehmer beansprucht wird, so beweist dies, dass dieser ständig beanspruchte Betrag aus den Umsatzerlösen eben nicht getilgt wurde, auch wenn dieser Kontokorrentkredit in engem Zusammenhang mit den Bilanzpositionen "Forderungen aus Warenlieferungen" und "Warenbestände" steht. Alle Entscheidungen des Reichsfinanzhofs und des Bundesfinanzhofs, die unter den bekannten Voraussetzungen Mindestbestände von Kontokorrentschulden als laufende Schulden einordnen 3), haben des-

1) So Jonas, nicht etwa im Hinblick auf die Dauerschulden nach § 12 Abs. 2 Ziff. 1 in Verbindung mit § 8 Ziff. 1 GewStG, sondern bei seinen Ausführungen über das Wesen des kurzfristigen Bankkredits (vgl. Jonas S. 133 ff u. 141)

2) vgl. Jonas im gleichen Zusammenhang wie zu Fussnote 1), S. 140

3) vgl. V. Kap. I A 1a: "Kontokorrentschulden"

halb die "wirkliche wirtschaftliche Lage", auch wenn sie dies in der Regel ausdrücklich hervorheben, nicht berücksichtigt. Sie müssen daher in der Begründung wie auch im Ergebnis abgelehnt werden.

4. Die dauernde Verstärkung des Betriebskapitals durch kurzfristige Schulden.

Die in den beiden vorangegangenen Abschnitten gewonnenen Erkenntnisse machen es notwendig, nochmals auf das Begriffsmerkmal der dauernden Verstärkung des "Betriebskapitals" als dem Zentralproblem des Dauerschuldbegriffes einzugehen. Wie bereits festgestellt werden konnte, versteht der Gesetzgeber unter Betriebskapital im Sinne des § 8 Ziff. 1 GewStG die Gesamtheit der einem Gewerbebetrieb zugehörigen Wirtschaftsgüter, wie sie auf der Aktivseite der Bilanz ausgewiesen werden 1).

Verstärkt wird dieses Betriebskapital, wenn die Gegenwerte der Schulden dem Gewerbebetrieb zur Verfügung stehen. Sie stehen ihm dann nicht zur Verfügung, wenn sie durch rechtliche Abmachungen wirtschaftlich aus dem Betriebsvermögen ausgesondert sind 2). Dabei wird die dauernde Verstärkung des Betriebskapitals grundsätzlich nach dem zeitlichen Moment beurteilt; nur Schulden, die im gewöhnlichen Geschäftsverkehr eines gewerblichen Betriebes regelmässig eingegangen werden und die sich nach kurzer Zeit durch Erfüllung oder Zahlung erledigen, können die übliche Jahresfrist überschreiten, ohne dass sie von der Rechtsprechung unter die Dauerschulden eingeordnet werden 3).

Fraglich ist nun, ob die Tatbestandsmerkmale der dauernden Verstärkung des Betriebskapitals, wie sie bisher von der Rechtsprechung entwickelt wurden, zutreffend sind. Selbstverständlich bedeutet eine langfristig aufgenommene Schuld, deren Gegenwerte das "Betriebskapital" verstärken, also durch rechtliche Abmachungen wirtschaftlich nicht aus dem Betriebsvermögen ausgesondert sind, eine nicht nur vorübergehende Verstärkung des "Betriebskapitals". Wenn aber nach der Auslegung des Gesetzes das Betriebskapital auf der Aktivseite der Bilanz ausgewiesen wird, dann können bestimmte in Geld ausgedrückte Werte auf der Vermögensseite der Bilanz nicht nur durch die Aufnahme einer Schuld finanziert werden, deren Laufzeit mit der Dauer der betrieblichen Widmung des besagten Wirtschaftsgutes abgestimmt ist. Vielmehr kann das gleiche auch durch eine Mehrzahl kurzfristiger Schulden erfolgen, die ständig ausgewechselt werden. Das bedeutet, dass die Wirkung der dauernden Verstärkung auf das Betriebskapital durch eine Vielzahl revolvingender kurzfristiger Schulden genauso erzielt wird, wie durch eine einzelne langfristige Schuld.

1) vgl. Kap. IV 2a: "Das Betriebskapital"

2) vgl. Kap. IV 2b: "Die Verstärkung des Betriebskapitals"

3) vgl. Kap. IV 2c u. 2d und V. Kap. I 2 a-d

Hier sei nur an das sogenannte "Revolving-System" des Münchner Finanzmaklers Münemann erinnert, das erst kürzlich wieder die Bankverbände stark beschäftigte. Ist doch der Grundgedanke dieses Münemann'schen Systems der, dass kurzfristige Gelder, die im allgemeinen reichlicher und zinsgünstiger zur Verfügung stehen, als Gelder, bei denen eine langfristige Bindung für den Gläubiger notwendig ist, in gewissem Umfang zu langfristigen Investitionen vor allem in der Industrie Verwendung finden, "weil fällige kurzfristige Gelder immer wieder durch neu zufließende ersetzt werden, so dass der Gesamtbetrag niemals unter eine berechenbare Mindestsumme absinkt. Auf diese Weise wird also aus kurz lang gemacht, insoweit, als den Geldgebern die Vorteile der kurzfristigen Verfügbarkeit belassen und gleichzeitig den Geldnehmern der für die Investitionen notwendige langfristige Gebrauch gewährleistet wird" 1) + 2).

Selbstverständlich wirft diese Art der Finanzierung mancherlei schwierige Probleme auf, die hier nicht näher erläutert werden sollen. Wichtig ist nur der Hinweis auf die Existenz dieser Finanzierungsform und die eventuelle Anwendung der hieraus gewonnenen Erkenntnis auf das Problem der Dauerschuld.

Wenn beispielsweise anerkannt werden müsste, dass bei einem engen Zusammenhang eines Kontokorrentkredits mit einzelnen Geschäftsvorfällen nicht ein Kredit, sondern eine Vielzahl von Einzelkrediten vorliege, so verbliebe immer noch die Tatsache, dass durch die ständig revolvingenden Einzelkredite das Betriebskapital in gleicher Weise eine dauernde Verstärkung erfahren würde, wie durch eine einzige langfristige Schuld; wobei noch mit zu berücksichtigen ist, dass hier nicht etwa "wahllos" die verschiedensten Kredite von den verschiedensten Gläubigern zusammengefasst würden, sondern "mindestens" ein einheitlicher Rahmenvertrag vorliegt, der die Inanspruchnahme eines "Kreditvolumens" von einem einzigen Kreditgeber bis zu einem bestimmten Betrag garantiert.

Doch kann dieser Gedanke der dauernden Verstärkung des Betriebskapitals durch ständig revolvingende kurzfristige Kredite noch weiter verfolgt werden. So konnte z.B. ein Tabakwarengrosshändler Waren bis zu einem bestimmten Höchstbetrag laufend vom Produzenten beziehen. Dabei musste er sich jedoch verpflichten, dass seine Abnehmer, die Einzelhändler, die Zahlungen zur Abdeckung dieses Warenkredits direkt auf die Konten des Produzenten überweisen. Der Reichsfinanzhof 3) ordnete diesen sogenannten "Materialfassungskredit" unter die Dauerschulden ein. Dem ist voll und ganz zuzustimmen. Denn zweifellos liegt hier eine nicht nur vorübergehende Verstärkung des Betriebskapitals vor.

1) Wilhelm Biber "Revolving - eine Bereicherung unseres Kreditsystems?" München 1959 S. 4

2) Es wird hier weniger an das indirekte als vielmehr an das direkte Revolving-System gedacht.

3) RFH U. v. 14.10.1942, RStBl 1942 S. 1062

Allerdings ist hier ein gewisser Widerspruch zu den Urteilen bezüglich der Bankkontokorrentschulden nicht zu übersehen, da dieser sogenannte "Materialfassungskredit" sich aus einer Vielzahl von einzelnen Warenlieferungen zusammensetzt, die, aus dem Umsatz abgedeckt, durch neue Warenlieferungen wieder ersetzt werden.

Es ist also erst gar nicht nötig, wie bei den Bankkontokorrentkrediten, einen engen Zusammenhang mit einzelnen Warengeschäften zu konstruieren; und trotzdem vertritt der Reichsfinanzhof die Ansicht, dass die Verbindlichkeiten aus den einzelnen Warenlieferungen zu einem einzigen Lieferantenkredit "verschmelzen". Dieser Lieferantenkredit schwankt zwar in seiner Höhe, wird aber über Jahre hinweg vom Kreditnehmer beansprucht, so dass eine dauernde Verstärkung des Betriebskapitals vorliegt.

Eine nur vorübergehende Verstärkung des Betriebskapitals liegt nach der bisherigen Auslegung des § 12 Abs. 2 Ziff. 1, in Verbindung mit § 8 Ziff. 1 GewStG, merkwürdigerweise dann vor, wenn statt eines Kredithöchstbetrages ein entsprechendes Zahlungsziel von z.B. 30, 60 oder 90 Tagen für die einzelnen Warenlieferungen vereinbart wird, obwohl bei ständigem Warenbezug auch hier fortlaufend ein wechselnder Betrag dem Abnehmer kreditiert wird. Doch kann noch weiter gegangen werden und anstelle des einen Lieferanten als dem Ausnahmefall mehrere oder gar, wie es die Regel ist, eine Vielzahl von Lieferanten gesetzt werden. Freilich werden dann häufig bei der Mehrzahl der Lieferanten die Konten nach wiederholten höheren Schuldsalden auch einige Male ausgeglichen sein, d.h. die einzelnen Mindestbestände werden, wenn man so sagen kann, gleich Null sein; und trotzdem kann auf Grund der Vielzahl der Lieferanten ständig ein Schuldsaldo auf dem Kreditorensammelkonto ausgewiesen werden. Die Auswirkungen dieser Vielzahl ständig revolvingender Lieferantenkredite auf das Betriebskapital sind aber genau die gleichen wie die des einzelnen "Materialfassungskredits". Es tritt eine dauernde Verstärkung des Betriebskapitals durch eine Vielzahl kurzfristiger Kredite ein. Sie stehen ständig dem Abnehmer zur Verfügung und dienen dazu, einen Teil des Umlaufvermögens des Abnehmers zu finanzieren.

Und trotzdem werden diese Schulden nach der herrschenden Auffassung bei Errechnung des Gewerbekapitals nicht hinzugerechnet.

Interessant ist hierbei der Hinweis auf das Bundesfinanzhof-Urteil vom 1.12.1959 1). Auf Grund des dort vorliegenden Sachverhalts übernahm die Bank die sofortige Begleichung der Warenrechnungen aus den Warenbezügen des Unternehmens. Die Rechnungen gingen von den Lieferanten direkt an die Bank und wurden von dieser unter Ausnutzung des Skontos für den Kunden sofort beglichen. Da der Ausgleich durch den Kunden an die Bank erst später erfolgte, war das Unternehmen ständig mit einem grösseren Betrag an die Bank verschuldet,

Der enge Zusammenhang mit laufenden Warengeschäften wurde vom Bundes-

1) BStBl 1960 III S. 51; vgl. auch hierzu V. Kap. I A 1a "Kontokorrentschulden"

finanzhof verneint und der Bankkredit somit zu den Dauerschulden gerechnet. Hätte das betreffende Unternehmen auf die Ausnutzung des Skontos verzichtet und die Warenrechnungen erst bei Fälligkeit bezahlt, dann hätte es anstelle des einen Bankkredits eine Vielzahl von Lieferantenschulden insgesamt in Höhe des vorherigen Bankkredits ausgewiesen. Die dauernde Verstärkung des Betriebskapitals, die hier durch einen Bankkredit vorgenommen wurde, hätte also ebensogut durch eine Vielzahl ständig revolvingierender Lieferantenschulden geschehen können, jedoch mit dem Erfolg, dass dann eine Hinzurechnung zum Gewerbekapital nicht in Frage gekommen wäre, das Gewerbekapital also bei objektiv gleichbleibendem "Betriebskapital" nur auf Grund eines Wechsels in der Finanzierungsform sich entsprechend kleiner errechnen würde.

In einigen Wirtschaftszweigen wird auch auf Grund eines ausgeprägten Verkäufermarktes die Finanzierungslast weitgehend auf die Besteller dadurch abgewälzt, dass ein Drittel des Rechnungsbetrages bei Bestellung, ein Drittel bei Beginn der Fertigung und ein Drittel vor Auslieferung zu zahlen ist 1). Auf diese Weise fallen nicht nur eventuelle langfristige Kredite zur Finanzierung der Debitoren fort, sondern es treten zu den Lieferantenkrediten ständig sich auswechselnde Anzahlungen der Kunden hinzu, die den langfristigen Kapitalbedarf auf Grund der Produktion mit decken helfen und die Aufnahme langfristiger Bankkredite ersetzen.

So führt Thies 2) das Beispiel der Weinbrennerei "Chantré" an, deren Umsatz von 1,7 Millionen in 1953 auf 84 Millionen in 1956 angestiegen war. Die Finanzierung dieser enormen Produktions- und Umsatzausweitung erfolgte dadurch, dass der Kapitalbedarf für die neuen Anlagen durch Bankkredit gedeckt wurde, das sehr hohe zusätzliche Umlaufvermögen jedoch auch über Lieferantenkredite und Anzahlungen der Kunden beschafft worden ist. Wenn auch hierzu weitere Zahlenangaben nicht gemacht wurden, so dürfte doch der Anteil der Finanzierung durch Anzahlungen und Lieferantenkredite in den ersten Jahren der Expansion beachtlich gewesen sein. Inwieweit später eine Ablösung dieser Lieferantenkredite und Anzahlungen durch langfristige Bankkredite erfolgt ist, lässt sich von einem Aussenstehenden kaum abschätzen, da zwar die Bankkredite in der Regel bedeutend billiger als Lieferantenkredite 3), die im Rahmen von Sonderprogrammen eingeräumten Lieferantenkredite jedoch vielfach günstiger als die Bankkredite sind 4).

Es bleibt festzustellen, dass die ständig revolvingierenden kurzfristigen Kredite über den Substitutionseffekt in einem mehr oder minder hohen Ausmass an der

1) Erich Thies "Kurz- und mittelfristige Finanzierung" Wiesbaden 1958 S. 57

2) Erich Thies a. a. O. S. 59 Fussnote 1

3) vgl. H. Jonas a. a. O. S. 117. Danach entsprechen z. B. Zahlungsbedingungen mit 3 % Skonto innerhalb 30 Tagen, netto nach 60 Tagen, einem Jahreszinsatz von 36 %.

4) H. Jonas a. a. O. S. 123

dauernden Finanzierung des Gesamtunternehmens beteiligt sind, eine Tatsache, die es erforderlich macht, den § 12 Abs. 2 Ziff. 1, in Verbindung mit § 8 Ziff. 1 GewStG, nach seinem Wortlaut und dem Sinn und Zweck des Gesetzes hinsichtlich des Zeitmoments bei den in Frage stehenden Schulden zu untersuchen.

5. Die Auslegung von § 8 Ziff. 1 und § 12 Abs. 2 Ziff. 1 GewStG hinsichtlich des Zeitmoments nach dem Wortlaut und dem Sinn und Zweck des Gesetzes.

Das Schwergewicht der Problematik des Dauerschuldbegriffs liegt bei der Beantwortung der beiden Fragen, wann eine Verstärkung des Betriebskapitals vorliegt und wann diese Verstärkung eine nicht nur vorübergehende ist. Die erste Frage nach der Verstärkung des Betriebskapitals kann wohl durch das Bundesfinanzhofurteil vom 27. Juni 1957 1) als beantwortet angesehen werden 2). Unklarheiten hierüber dürften wohl kaum mehr zu erwarten sein. Ganz anders ist dies jedoch bei der zweiten Frage nach der dauernden Verstärkung des Betriebskapitals. Das ist um so verwunderlicher, wenn man bedenkt, dass die rechtsrechtliche Regelung des Gewerbesteuergesetzes mit den genannten §§ 8 Ziff. 1 und 12 Abs. 2 Ziff. 1 bereits seit rund 25 Jahren in Kraft ist und das Vorliegen des Tatbestands der dauernden Verstärkung des Betriebskapitals für die Zuordnung von Schulden zum Gewerbekapital unbedingte Voraussetzung ist.

Es ist noch nicht lange her, als in der Literatur ein lebhafter Streit darüber entbrannte, ob bzw. wann Steuerschulden als Dauerschulden anzusehen seien. Das bald darauf folgende Bundesfinanzhofurteil stellte bei Prüfung des Dauerschuldcharakters von Krediten den Charakter einer Schuld sehr stark heraus, "der sie als zum laufenden Geschäftsgang oder zum Dauerbetriebskapital gehörig ausweist" 3). Doch damit war das Problem keineswegs befriedigend gelöst.

In Kap. VIII 2 wurde gezeigt, dass der häufig zitierte Grundsatz der Einzelbetrachtung der Kredite bei Prüfung ihres Dauerschuldcharakters durch die Rechtsprechung mindestens sehr stark ausgehöhlt worden ist. Es wurde auch die Frage aufgeworfen, ob ein solcher Grundsatz überhaupt vom Gesetz gefordert wird.

Eine Verneinung dieses Grundsatzes würde aber bedeuten, dass das Zeitmoment bei den sogenannten "Dauerschulden" völlig bedeutungslos wäre, d.h. dass damit die Bezeichnung der nach § 12 Abs. 2 Ziff. 1, in Verbindung mit § 8 Ziff. 1 GewStG, dem Einheitswert hinzuzurechnenden Schulden als "Dauerschulden" nicht nur als irreführend, sondern sogar als falsch angesehen werden müsste. Deshalb soll nochmals der § 12 Abs. 2 Ziff. 1 in Verbindung mit § 8 Ziff. 1 GewStG nach dem Wortlaut und dem Sinn und Zweck des Gesetzes unter-

1) BStBl 1957 III S. 287

2) vgl. Kap. IV 2 b

3) BFH U. v. 11. 8. 1959 BStBl 1959 III S. 428

sucht werden. Es sind hiernach hinzurechnungspflichtig: "Schulden, ... die der nicht nur vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals dienen" 1). Das Wort "Dauerschulden" wird also im Gesetzestext nicht benutzt. Vielmehr ist aus dem Wortlaut des zitierten Gesetzestextes einwandfrei zu entnehmen, dass das Zeitmoment ("nicht nur vorübergehend") nicht auf die Schulden, sondern auf die Verstärkung des Betriebskapitals Bezug nimmt, d.h. dass nicht die Fristigkeit der Schuld entscheidend ist, sondern ob die Verstärkung des Betriebskapitals nicht nur vorübergehend ist.

Wenn aber bisher aus der dauernden Verstärkung des Betriebskapitals auf eine entsprechende Dauer bzw. Langfristigkeit der Schuld geschlossen worden ist, dann wurden damit die kurzfristigen Schulden von der Hinzurechnungspflicht ausgenommen. Dieser völlige Ausschluss der kurzfristigen Schulden kann aber nur dann zu Recht erfolgen, wenn vorher nachgewiesen wird, dass diese kurzfristigen Schulden das Betriebskapital nicht dauernd verstärken können.

Nun wurde aber gezeigt, dass ständig revolvingierende kurzfristige Schulden ohne Zweifel das Betriebskapital in gleicher Weise nicht nur vorübergehend verstärken können wie die längerfristigen Schulden. Demnach ist also nach dem Wortlaut des Gesetzes die bisherige Folgerung, dass nur längerfristige Schulden das Betriebskapital nicht nur vorübergehend verstärken können, völlig verfehlt gewesen. Denn der Wortlaut des Gesetzes lautet nicht: "Langfristige Schulden (bis zu einer Dauer von x Jahren), deren Gegenwerte dem Gewerbebetrieb zur Verfügung stehen", sondern: "Schulden, die der nicht nur vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals dienen", sind dem Einheitswert hinzuzurechnen (so weit bei Errechnung des Einheitswertes ein Abzug vorgenommen war).

Zu dem gleichen Ergebnis kommt man bei Untersuchung der Frage nach dem Sinn und Zweck des § 8 Ziff. 1 und § 12 Abs. 2 Ziff. 1 GewStG. Bekanntlich erfolgt eine Hinzurechnung der Schulden zum Einheitswert auf Grund des Objektcharakters der Gewerbesteuer. Das Gewerbekapital als eine der Besteuerungsgrundlagen der Gewerbesteuer soll das gesamte im Betrieb arbeitende "Kapital", ohne Rücksicht auf die Herkunft der Mittel (Eigen-, Fremdkapital) erfassen 2). Es wurde bereits gesagt, dass der Gesetzgeber, wenn er von Betriebskapital spricht, das auf der Aktivseite der Bilanz ausgewiesene Vermögen meint. Dieses wird aber keineswegs insgesamt erfasst, wenn die Hinzurechnung kurzfristiger Schulden zum Einheitswert unterlassen wird, da diese kurzfristigen Schulden mit der mehr oder weniger dauerhaften Bindung der Vermögensgegenstände an den Gewerbebetrieb nur sehr wenig "zu tun haben". Es wurde dargestellt, dass oft beachtliche Teile des Umlaufvermögens, ja in Ausnahmefällen sogar Teile des Anlagevermögens durch kurzfristige Schulden finanziert werden können.

1) Es wurde bereits gesagt, dass die übrigen in § 8 Ziff. 1 GewStG genannten Tatbestände hierin mit enthalten sind.

2) vgl. Kap. I 2 a - c (Schlussbemerkung)

Mag dies auch beim Anlagevermögen der Ausnahmefall sein und auch nur vorübergehend eintreten, so sind doch beachtliche Teile des Umlaufvermögens, die durch kurzfristige Schulden finanziert werden, keineswegs nur vorübergehend dem Gewerbebetrieb gewidmet.

Ihr "dauerndes" Vorhandensein in einer bestimmten Höhe ist für einen geordneten Betriebsablauf genauso erforderlich wie der Einsatz von Anlagevermögen. Will man aber in einem Gewerbebetrieb die wohl immer vorhandenen Schwankungen im Kapitalbedarf bei Errechnung des Gewerbekapitals ausklammern, so erreicht man das keineswegs durch eine Nichthinzufigung bzw. Ausserachtlassung der kurzfristigen Schulden. Hierzu müssen andere Methoden gefunden werden, auf die im nächsten Abschnitt eingegangen werden soll.

Im übrigen darf noch auf § 19 GewStDV hingewiesen werden, der hinsichtlich der "Dauerschulden" die Fristigkeit der hereingenommenen Gelder unberücksichtigt lässt, und als Masstab für das Ausmass der Hinzurechnung von Fremdkapital zum Einheitswert des Gewerbebetriebes bestimmte Aktivposten der Bilanz heranzieht 1). Besonders merkwürdig erscheint es daher, wenn gerade diese Sonderregelung für Kreditinstitute in § 19 GewStDV mit "Dauerschulden" überschrieben ist.

Nun besitzen zwar die Durchführungsverordnungen Gesetzeskraft. Doch werden sie von der Exekutive erlassen und dürfen keineswegs in ihren Ausführungen gegen das von der Legislative erlassene und dieser Durchführungsverordnung zugrundeliegende Gesetz verstossen.

Da aber diese Sonderregelung für Kreditinstitute in der Gewerbesteuerdurchführungsverordnung seit der reichsrechtlichen Regelung des Gewerbesteuergesetzes vom 1. 12. 1936 besteht und bisher, soweit überschaubar, noch nie ihre Rechtmässigkeit angezweifelt wurde, spricht auch dieser Umstand dafür, dass in § 8 Ziff. 1 GewStG ein Verbot der summarischen Betrachtung bzw. ein Gebot der Einzelbetrachtung der Schulden bei Prüfung ihres Dauerschuldcharakters keineswegs enthalten ist.

Wenn die Gewerbesteuer Richtlinien in Abschnitt 47 Abs. 3 eine Einzelbetrachtung der "Kreditgeschäfte" vorschreiben, so ist dies unbeachtlich, da diese Richtlinien keine Gesetzeskraft besitzen, sondern nur Verwaltungsanweisungen darstellen.

Wenn also bisher in einer Vielzahl von Entscheidungen des Reichsfinanzhofes und des Bundesfinanzhofes zu den sogenannten "Dauerschulden" Stellung genommen wurde, und dabei bis heute, also in einem Zeitraum von rund 25 Jahren, noch keine volle Klarheit gewonnen worden ist, so lag das wohl hauptsächlich daran, dass das Zeitmoment immer wieder bei den Schulden und nicht bei der Verstärkung des Betriebskapitals gesucht wurde. Dabei wurde der sogenannte Grundsatz des Verbots der summarischen Betrachtung bzw. des

1) vgl. VI. Kap. II "Kreditinstitute" "Die Sonderregelung nach § 19 GewStDV"

Gebots der Einzelbetrachtung der Schulden vertreten. Dieser Grundsatz kann jedoch weder aus dem Wortlaut noch aus dem Sinn und Zweck des § 8 Ziff. 1 GewStG gefolgert werden 1).

Ist jedoch das Zeitmoment bei den dem Einheitswert zuzurechnenden Schulden bedeutungslos, so ist es völlig verfehlt, in diesem Zusammenhang noch von "Dauerschulden" zu sprechen.

6. Die Folgerungen de lege ferenda -

Die in den vorangegangenen Abschnitten gewonnenen Erkenntnisse machen es deutlich, dass die bisherige Handhabung in der Hinzurechnung von Schulden zur Errechnung des Gewerbekapitals nicht mehr vertretbar ist. Es soll hier nochmals beispielsweise an den Substitutionseffekt des Lieferantenkredits und der Anzahlungen erinnert werden. Lieferantenkredite und Anzahlungen stehen aber den einzelnen Gewerbebetrieben in ganz verschiedenem Ausmass zur Verfügung.

Wenn z.B. die allgemeinen Lieferbedingungen im Stahlbau und Maschinenbau 2) vorsehen, dass ein Drittel des Kaufpreises nach Eingang der Auftragsbestätigung, ein Drittel bei Versandbereitschaft der Hauptteile und der Rest innerhalb eines weiteren Monats zu leisten ist, so wird damit ein Grossteil der Produktion vom Kunden vorfinanziert. In vielen anderen Wirtschaftszweigen können solche Zahlungsvereinbarungen auf Grund der Marktlage nicht getroffen werden. Dort müssen vielleicht den Abnehmern nicht unbedeutende Zahlungsziele gewährt werden, die wiederum in den einzelnen Branchen sehr verschieden sein können, so dass der gewährte Lieferantenkredit keineswegs einheitlich ist. Vielmehr hängt er ab von "Einflussfaktoren, die auf der Seite des Kunden" und "auf der Seite des Verkäufers liegen", wie auch von "Einflussfaktoren, die sich aus der Natur der verkauften Ware ergeben" 3).

Neben der "allgemeinen Tendenz zu einem Käufer - oder Verkäufermarkt" können dabei eine Rolle spielen "die allgemeine Kapitalausstattung der Branche, an die sich der Absatz wendet", die durchschnittlichen Losgrößen der abgegebenen Leistungen, die Saisonalität von Einkauf, Verkauf und Produktion, die physische Dauerhaftigkeit und Wertbeständigkeit der Ware etc. 4).

1) W. Koch (a.a.O. S. 79) nimmt dieses Verbot der summarischen Betrachtung ohne weiteres hin, ohne auch nur den Versuch einer Überprüfung zu machen, ob bzw. inwieweit dieser in den Gewerbesteuerrichtlinien zum Ausdruck gebrachte Grundsatz im Einklang mit dem Gesetz steht; und dies, obwohl er gleichzeitig feststellt, dass die Beachtung dieses Grundsatzes zur Errechnung einer "theoretisch" nicht richtigen Besteuerungsgrundlage führt.

2) vgl. Thies a.a.O. S. 76

3) vgl. H. Jonas a.a.O., S. 49 u. S. 73

4) dto.

Der Lieferantenkredit steht also in den einzelnen Branchen in völlig verschiedenem Ausmass zur Verfügung.

Hinzu kommt, dass der angebotene Warenkredit vom Abnehmer gar nicht in Anspruch genommen werden muss, denn zweifellos ist der Bankkredit, von Sondervereinbarungen mit den Lieferanten abgesehen, in der Regel billiger. So entspricht z. B. eine Zahlungsvereinbarung von 2 % Skonto innerhalb 10 Tagen mit einer Nettzahlung nach 30 Tagen einem Jahreszinssatz von 36 % 1).

Auf der anderen Seite hat auch der Lieferantenkredit seine Vorteile. Es sind kein Kreditantrag zu stellen und keine Formulare auszufüllen; es genügt die Aufgabe einer Warenbestellung. Hinzu kommen die geringeren Anforderungen an die Kreditwürdigkeit des Kreditnehmers 2).

Alle diese Faktoren wirken jedoch mit, dass die Inanspruchnahme von Lieferantenkredit nicht nur in den einzelnen Branchen, sondern innerhalb der Branchen in den einzelnen Gewerbebetrieben ganz verschieden hoch ist, mit der Folge, dass bei sonst völlig gleichen Verhältnissen nach der üblichen Ermittlungsmethode ein verschieden hohes Gewerbekapital errechnet wird. Denn hat man sich beispielsweise auf Grund der verschiedenen Faktoren in einem Wirtschaftszweig auf ein Zahlungsziel von 90 Tagen geeinigt und weist ein Unternehmen z. B. Lieferantenschulden in Höhe von durchschnittlich 300 aus, so würde eine Änderung des Zahlungszieles von 90 auf 30 Tage eine Verminderung der Lieferantenschulden auf 100 bedeuten, mit der Folge, dass die Differenz von 200 durch einen Bankkredit abgedeckt werden müsste. Will aber das Unternehmen mit Hilfe eines Bankkredits die Skonti ausnützen, dann würde an die Stelle von kurzfristigen Lieferantenschulden in Höhe von ca. 300 ein langfristiger Bankkredit in Höhe von ca. 300 treten.

Obwohl nur eine Änderung der Finanzierungsform eingetreten ist, würde sich damit das Gewerbekapital nach der üblichen Errechnungsmethode im ersten Fall um 200 und im zweiten Fall um ca. 300 erhöhen.

Dieser Einfluss der Finanzierungsformen auf die Höhe des errechneten Gewerbekapitals muss unbedingt ausgeschaltet werden, da er gegen den Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung verstösst. Dies kann aber nur durch eine summarische Betrachtung der Schulden erfolgen.

Wenn Koch 3) meint, dass alle vernünftigen Vorschläge zur Ermittlung einer

1) vgl. H. Jonas a. a. O., S. 117

2) dto. S. 113

3) vgl. Koch, a. a. O., S. 77; schon bald nach der Einführung der reichsrechtlichen Regelung wurden tatsächlich, allerdings nur ganz vereinzelt, Stimmen laut, die sich mit diesem Hinweis gegen die gehandhabte Art der Errechnung des Gewerbekapitals wandten, jedoch bald darauf in der allgemeinen Meinung "untergingen".

Vgl. hierzu auch Fr. Vangerow "Zur Behandlung der Kontokorrentschulden und -zinsen bei der Gewerbesteuer", Bankarchiv 1939, S. 64, und Zitzlaff in "Steuer und Wirtschaft" 1939, Sp. 1209 f.

gerechten und sinngemässen Besteuerungsgrundlage gegen das Verbot der summarischen Betrachtung und damit gegen das Gesetz verstossen, so wurde nachgewiesen, dass ein solches Verbot aus dem Gesetz selbst nicht unmittelbar abgeleitet werden kann, und damit ein Verstoß gegen das Gesetz nicht vorliegt, so dass eventuellen Änderungsvorschlägen für die Ermittlungsmethode des Gewerbekapitals nähergetreten werden kann.

Zunächst liegt der Gedanke nahe, eine Errechnung des Gewerbekapitals in Anlehnung an die Ermittlung des sogenannten "betriebsnotwendigen Kapitals" nach den LSÖ und den Kostenrechnungsgrundsätzen vorzunehmen 1). Danach ist das "betriebsnotwendige Kapital" als Unterschied vom betriebsnotwendigen Vermögen und dem "Abzugskapital" zu ermitteln (LSÖ Nr. 51 Abs. 1). Hier dürften bei Ermittlung des betriebsnotwendigen Vermögens durchaus grössere Streitfragen entstehen, insofern als die aus Abschreibungserlösen stammenden flüssigen Mittel nach den genannten Grundsätzen dann nicht mehr als betriebsnotwendig galten, wenn eine nicht nur vorübergehende Anlage dieser Mittel in Grundstücken und Wertpapieren erfolgt war 2). Auch hier müsste also eine Prüfung des Zeitmoments erfolgen, das so viele Schwierigkeiten bereitet hat. Ebenso sind zum Begriffsinhalt des sogenannten "Abzugskapitals" starke Bedenken anzumelden, da sich dieses "Abzugskapital" aus den Anzahlungen der Kunden und den Verbindlichkeiten aus Warenlieferungen zusammensetzt (LSÖ Nr. 51 Abs. 4) 3) und es somit in den einzelnen Branchen und innerhalb der Branchen bei den einzelnen Gewerbebetrieben bei gleich grossem betriebsnotwendigem Vermögen verschieden hoch sein kann.

Soll die Gewerbesteuer die Gewerbebetriebe gleichmässig belasten, dann muss zur Errechnung der Besteuerungsgrundlagen ein anderer Weg gefunden werden. Ähnlich wie bei der Sonderregelung für Kreditinstitute in § 19 GewStDV müsste die Aktivseite der Bilanz für die Bemessung des Gewerbekapitals in stärkerem Masse herangezogen werden.

Die Vermögensaufstellungen zum Feststellungszeitpunkt zeigen folgende Positionen (die Grundstücke sollen bei den folgenden Überlegungen einmal völlig ausgeklammert werden):

1) Schwantag-Wagner "Wie ermittelt man das betriebsnotwendige Kapital und die verbrauchsbedingte Abschreibung" Hamburg 1942

2) LSÖ Nr. 51 Abs. 3; vgl. Schwantag-Wagner, a.a.O., S. 37

3) Vgl. Schwantag-Wagner, a.a.O., S. 37

Vermögensaufstellung

Aktiva	Abzugsfähige Schulden insgesamt (gleichgültig, ob langfristig oder kurzfristig)
	Rentenverpflichtungen und dauernde Lasten
	Einheitswert (also Saldo von Aktiva und abzugsfähigen Fremdmitteln der Passivseite)

Aus dem Objektcharakter der Gewerbesteuer heraus kann das Gewerbekapital eigentlich nur durch alle 3 Positionen der Passivseite dargestellt werden (selbstverständlich zuzüglich der gemieteten und gepachteten Wirtschaftsgüter nach § 12 Abs. 2 Ziff. 2; doch auch dieses Problem soll hier unberücksichtigt bleiben).

Schwierigkeiten bereitete bisher immer die Tatsache, dass als Besteuerungsgrundlage nur das dauernd im Gewerbebetrieb arbeitende Kapital erfasst werden sollte. Die Vermögensaufstellung jedoch die Werte eines bestimmten Stichtages auswies, die damit von jener Kapitalgrösse, die über längere Zeit im Gewerbebetrieb arbeitete, abwich.

Denn es besteht kein Zweifel darüber, dass der Kapitalbedarf, selbst jener Unternehmungen, die keinem ausgeprägten Saisonrhythmus unterworfen sind, ständigen Schwankungen unterworfen ist, einfach deshalb, weil jede Unternehmung sich seit dem Augenblick ihrer Gründung in einem ständigen Liquidations- und Investitionsprozess befindet, durch die laufend Vermögensteile in liquide Formen hinüberwechseln. Diese liquiden Mittel können nun sofort oder später in neue Vermögensteile für kürzere oder längere Zeit angelegt werden oder auch für die Tilgung kurzfristiger und sogar langfristiger Schulden Verwendung finden 1).

Die Schwankungen im Kapitalbedarf werden aber entsprechend der Kapitalbedarfsdeckung mehr oder weniger grosse Veränderungen in der vorhandenen Kapitalgrösse nach sich ziehen, unabhängig davon, ob diese Kapitalgrösse betriebsnotwendig ist oder nicht, so dass innerhalb eines bestimmten Zeitraumes das vorhandene Kapital einen Mindestbestand ausweisen wird. Dieser Mindestbestand wird sicherlich nur in Ausnahmefällen am Feststellungszeitpunkt anzutreffen sein, in der Regel aber zu irgendeinem anderen Zeitpunkt innerhalb eines bestimmten Zeitraumes.

Das Problem besteht also darin, von der Kapitalgrösse zum Feststellungszeitpunkt auf den sogenannten "Kapitalmindestbestand" innerhalb eines bestimmten Zeitraumes zu gelangen. Denn zweifellos stellt dieser "Kapitalmindestbe-

1) Vgl. H. Jonas, a.a.O., S. 186

stand" das eigentliche "Dauerbetriebskapital" dar, das man bisher dadurch zu errechnen glaubte, dass man die Schulden in "Dauerschulden" und "laufende Schulden" einteilte und dann die laufenden Schulden von der Hinzurechnungspflicht ausschloss. Auf diese Weise musste man zu einem falschen Ergebnis kommen, einfach aufgrund der Tatsache, dass das Ausmass der laufenden Schulden zum Feststellungszeitpunkt keineswegs oder nur in Ausnahmefällen der Differenz zwischen dem Kapitalmindestbestand im fraglichen Zeitraum (also dem sogenannten "Dauerbetriebskapital") und der Kapitalgrösse zum Feststellungszeitpunkt entsprach.

Soll die wirkliche Grösse des Gewerbekapitals ermittelt werden, so müssen sämtliche Schulden, die bei Errechnung des Einheitswertes abgezogen worden sind, dem Einheitswert auch wieder hinzugerechnet werden. Dabei würde sich der grosse Trend in den Kapitalschwankungen auch zu den jeweiligen Feststellungszeitpunkten zeigen.

Diese Art der Errechnung des Gewerbekapitals wäre sicherlich sehr einfach, würde aber die Kapitalschwankungen innerhalb eines Jahres nicht berücksichtigen, also vor allem die Saisonbetriebe benachteiligen.

Treten jedoch bemerkenswerte Kapitalschwankungen nur innerhalb des Wirtschaftsjahres auf, so dass sie nicht beim nächsten Feststellungszeitpunkt berücksichtigt werden können, so werden sie fast durchwegs in den Debitoren, im Warenbestand und dem Bestand an flüssigen Mitteln ihren Niederschlag finden, d. h. es wird sich hier um typische Saisonschwankungen handeln.

Diese könnten in der Weise berücksichtigt werden, dass zunächst im Laufe des Jahres jeweils durch Errechnung der Summe dieser drei Positionen zum Monatsende an Hand der betreffenden Sammelkonten der niedrigste Bestand festgestellt wird. Die Differenz zwischen dem so errechneten Mindestbestand der Summe aus Debitoren, Waren und Geldmitteln innerhalb des Jahres und der Summe dieser drei Positionen zum Feststellungszeitpunkt wird aber auch im wesentlichen die Kapitalschwankungen innerhalb dieses Zeitraumes widerspiegeln.

Bei Errechnung des Gewerbekapitals wären dann also nicht die gesamten (kurzfristigen und langfristigen) Schulden zum Feststellungszeitpunkt dem Einheitswert zuzurechnen, sondern nur die (gesamten) Schulden abzüglich der eben errechneten Differenz zwischen den drei Hauptpositionen des Umlaufvermögens zum Feststellungszeitpunkt und ihrem Mindestbestand innerhalb eines zu bestimmenden Zeitraumes.

Eine andere Möglichkeit bestünde darin, die bei Errechnung des Einheitswertes abgezogenen kurzfristigen und langfristigen Schulden um ein Drittel oder bei ausgesprochenen Saisonbetrieben um die Hälfte, des zum gleichen Zeitpunkt festgestellten Umlaufvermögens zu kürzen und sodann nur den Rest der Schulden (also die Gesamtschulden abzüglich ein Drittel bzw. der Hälfte des Umlaufvermögens) dem Einheitswert als dauernde Verstärkung des Betriebskapitals zuzurechnen. Es könnten selbstverständlich statt der genannten Bruchteile

des Umlaufvermögens auch andere Grössen herangezogen werden.

Gegen diesen Vorschlag mag vielleicht eingewendet werden, dass dieser Vorzug 1) die einzelnen Gewerbebetriebe nicht einheitlich treffen würde, was jedoch nach der bisherigen Art der Errechnung des Gewerbekapitals noch viel weniger der Fall ist.

Es bleibt jedoch abzuwarten, für welche Lösung des Dauerschuldproblems sich die zuständigen Organe entschliessen werden. Denn es ist daran gedacht, bei späteren Beratungen über mögliche Änderungen des Gewerbesteuergesetzes den Begriff der "Dauerschulden" mit dem Ziel einer Einengung zu überprüfen. Ob dieses Ziel einer Einengung dahin auszulegen ist, dass bestimmte, eigens genannte Kreditformen von der Hinzurechnung ausgenommen sein sollen, ist nicht sicher. Man sollte jedoch bei allen Änderungsplänen bedenken, dass die Kreditformen im Laufe der Zeit Änderungen unterworfen sind und dass der Grundsatz, die Kredite bei Prüfung ihrer Hinzurechnungspflicht zum Gewerbekapital einzeln zu betrachten stets zu ungleichmässigen Besteuerungsgrundlagen führt. Nur eine summarische Betrachtung der Schulden und der Ausrichtung ihrer hinzurechnungspflichtigen Höhe auf bestimmte Grössen der Aktivseite der Bilanz dürfte dem Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung am ehesten entsprechen.

Zum Abschluss soll auch nochmals die unterschiedliche Behandlung der Renten und dauernden Lasten erwähnt werden. Bekanntlich kommt für diese nach § 12 Abs. 2 Ziff. 1 in Verbindung mit § 8 Ziff. 2 GewStG eine Hinzurechnungspflicht nur in Betracht, soweit sie mit der Gründung und dem Erwerb des Betriebes oder eines Anteils am Betrieb zusammenhängen, nicht jedoch, soweit sie im laufenden Geschäftsbetrieb entstanden sind. Diese Regelung ist im Hinblick auf den Objektcharakter der Gewerbesteuer höchst unverständlich, vor allem wenn man berücksichtigt, dass unter diese Positionen auch die Pensionsrückstellungen fallen, die doch häufig in erster Linie Finanzierungsaufgaben dienen, und erst in zweiter Linie den Zwecken, die ihnen den Namen gegeben haben 2).

Doch würde, wie bereits ausgeführt, ihre Hinzurechnung zum Gewerbekapital eine Gesetzesänderung erforderlich machen. Bei einer "summarischen" Ermittlung des Gewerbekapitals sollten sie jedoch im Hinblick auf den Objektcharakter der Gewerbesteuer auf keinen Fall ausgeschlossen werden.

Diese Regelung, wie auch die obigen Vorschläge, würden sicherlich häufig zu einer steuerlichen Mehrbelastung der Gewerbebetriebe führen, dem aber durch eine Teilung des Steuersatzes abgeholfen werden könnte, etwa in der Weise, dass

-
- 1) Die vorgeschlagene Regelung muss selbstverständlich nicht in jedem Fall ein Vorzug sein, da dieser Vorzug vom Umfang der kurzfristigen Finanzierung abhängt.
 - 2) Vgl. Thies, a. a. O., S. 46: Thies trifft diese Feststellung wohl gemerkt nicht im Zusammenhang mit dem hier zur Diskussion stehenden Problemkreis.

beispielsweise drei Viertel des Gewerbekapitals mit dem bisherigen Steuersatz, das übrige Viertel beispielsweise mit dem halben Steuersatz belegt werden könnten.

Wenn aber die zuständigen Organe an eine Einengung des "Dauerschuldbegriffes" denken, so würde das eventuell zu einer Verminderung der Besteuerungsgrundlagen führen, da durch die Einengung des "Dauerschuldbegriffes" weniger Schulden bei Errechnung des Gewerbekapitals erfasst werden könnten.

Sollte auf diese Weise vom Fiskus eine Minderung der Steuerlast für die Gewerbebetriebe beabsichtigt sein, so könnte man dem auch durch eine für den Steuerpflichtigen günstigere als die oben vorgeschlagene Teilung des Steuersatzes entsprechen.

Der geteilte Steuersatz, verbunden mit einer summarischen Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen, würde in jedem Fall eine gleichmässige Steuerbelastung der Gewerbebetriebe gewährleisten.

LITERATURVERZEICHNIS

A. Bücher

- Abraham, Johannes "Praktischer Führer durch das Gewerbesteuerrecht"
Loseblattausgabe Stand 1942
- Biber, Wilhelm "Revolving - eine Bereicherung des Kreditsystems?"
München 1959
- Blümich-Boyens-
Steinbring "Gewerbesteuergesetz"
Berlin-Frankfurt 1953
- Blümich-Boyens-
Steinbring-Klein "Gewerbesteuergesetz"
Berlin-Frankfurt 1958
- Brass-Lencer-Riebensell "Handbuch der Versicherung"
Hamburg 1938
- Bühler, Ottmar "Bilanz und Steuer"
Berlin-Frankfurt 1952
- De Boor, Hans Otto "Bürgerliches Recht Bd. I"
Wiesbaden 1954
- Dunz-Rohde "Das Gewerbesteuergesetz"
Berlin 1939
- Falter, Manuel "Die Praxis des Kreditgeschäfts bei Sparkassen und
anderen Kreditinstituten"
Stuttgart 1955
- Finke, Eberhart "Handwörterbuch des Versicherungswesens"
Darmstadt 1958
- Gerstner, Paul "Bilanz-Analyse"
Berlin 1944
- Gürtler, Max "Die Theorie und Technik der Versicherungs-
Buchführung"
Berlin-Frankfurt 1958
- Hahn, Karl "Das Problem der Reform der Sicherungsübereignung"
Frankfurt/M. 1940
- Hartmann, Bernhard "Das Kapital in der Betriebswirtschaft"
Meisenheim 1957

- Heyne, Walter "Entwicklung und Deckung des industriellen Kapitalbedarfs im Wirtschaftsablauf"
Düren-Rhld. 1938
- Hintner, Otto "Die Kreditwürdigkeit der Unternehmung" Sonderdruck aus "Der Österreichische Betriebswirt" Bd. IV, Jahrgang 1954, Heft 2
- Hog-Arens "Die Preussische Gewerbesteuer"
Berlin 1928
- Jonas, Heinrich "Grenzen der Kreditfinanzierung"
Wiesbaden 1960
- Kaeferlein, Hans "Der Bankkredit und seine Sicherungen"
Stuttgart 1953
- Koch, Wilhelm "Die Besteuerungsgrundlagen der Gewerbesteuer"
Köln 1939
- Krekeler-Uhlich-
Rössler-Troll "Bewertungsgesetz"
Berlin-Frankfurt 1958
- Lehmann, Heinrich "Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Gesetzbuches"
Berlin 1958
- Littmann, Eberhard "Grundriss der Gewerbesteuer"
Stuttgart 1950
- Müthling, Hans "Gewerbesteuergesetz"
München-Berlin 1954
- Müller-Löffelholz "Bank-Lexikon"
Wiesbaden 1959
- Preiser, Erich "Bildung und Verteilung des Volkseinkommens"
Gesammelte Aufsätze ("Der Kapitalbegriff und die neuere Theorie")
Göttingen 1957
- Prion, W. "Kapital und Betrieb"
Leipzig 1929
- Ringelmann-Freudling "Gewerbesteuergesetz"
Berlin 1937
- Ringelmann-Mühlfeld "Kommentar zum Bayer. Gewerbesteuergesetz"
München 1927

Rösler, Paul	"Kommentar zum Württembergischen Gewerbesteuer- gesetz" Stuttgart 1927
Rohde, H.	"Die Preussische Gewerbesteuer 1927" Berlin 1927
Schmitt-Degenhardt- Gruss-Lindner	"Bewertungsgesetz" Stuttgart 1959
Scholz, Hellmuth	"Das Recht der Kreditsicherung" Berlin 1957
Schwantag-Wagner	"Wie ermittelt der Betrieb das betriebsnotwendige Kapital und die verbrauchsbedingte Abschreibung" Hamburg 1942
Sentz, Walter	"Die Forderungsabtretung als Kreditsicherung" Berlin 1939
Thies, Erich	"Kurz- und mittelfristige Finanzierung" Wiesbaden 1958
Wassermann, Rudolf	"Die Bayerischen Ertragsteuergesetze Bd. II Gewerbe- steuergesetz" München-Berlin-Leipzig 1927
Werninger, Gerd	"Rückstellungen in der Bilanz" Wiesbaden 1960

B. Aufsätze

Es wurden Aufsätze aus folgenden Zeitschriften verwendet:

Bankarchiv (BA)
 Betriebs-Berater (BB)
 Der Betrieb (DB)
 Der praktische Betriebswirt (Prakt. BW)
 Finanz-Rundschau (FR)
 Die Information über Steuer und Wirtschaft (Inf. A)
 Rundschau für die GmbH (RGmbH)
 Deutsches Steuerblatt (DStBl)
 Deutsche Steuerrundschau (DStR)
 Steuer und Wirtschaft (StuW)
 Deutsche Steuerzeitung Ausgabe A und B (DStZ)

Versicherungsrecht (Vers.R)

Die Wirtschaftsprüfung (Wpg)

Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung (ZhF)

Die Aufsätze im einzelnen:

- Birkholz, H. "Können Steuerschulden Dauerschulden im Sinne des § 12 Abs. 2 Ziff. 1 GewStG sein?"
DStZ A 1957, S. 359
- dto. "Rückstellungen als Dauerschulden"
FR 1958, S. 576
- dto. "Steuerschulden als Dauerschulden"
BB 1960, S. 977
- Busch, Erich "Zur Beeinflussung der Kreditkosten durch die Gewerbesteuer"
DB 1960, S. 1371
- Freudling, "Zum Begriff der festen und der laufenden Schulden im Recht der Gewerbesteuer"
StuW 1936 I, Sp. 1193
- Flick, Herbert "Beitragsrückgewähr und Dauerschulden im Gewerbesteuerrecht"
Vers.R. 1955, S. 471
- Gebhardt, Joseph "Rückstellungen aus Dauerschulden im Gewerbesteuerrecht"
BB 1960, S. 42
- Grieger "Bedeutsame Urteile des BFH zum Begriff der Dauerschuld im Gewerbesteuerrecht"
BB 1959, S. 1055
- dto. "Bankkredite für laufende Warengeschäfte"
BB 1960, S. 40
- Heissmann, Ernst "Sind Ruhegeldverpflichtungen während der Anwartschaftszeit Dauerschulden"
Wpg 1959, S. 88
- Hillert, August "Rückstellungen für Betriebssteuerschulden als Dauerschulden im Sinne des Gewerbesteuerrechts"
DStR 1957, S. 368

- Hillert, August "Wann gehören betriebliche Steuerschulden als Dauerschulden zum Gewerbekapital?"
BB 1958, S. 154
- Jänke, Günter "Rückstellungen für entstandene Bergschäden in der Gewerbesteuer"
DB 1957, S. 976
- Jäger, Carl Hellmut "Sind Rückstellungen für Steuerschulden Dauerschulden?"
BB 1959, S. 594
- Köhler, H. "Dauerschulden im Sinne des Gewerbesteuerrechts"
Prakt. BW 1938, S. 103
- Kohlenbach, Karl "Steuerschulden als Dauerschulden bei der Ermittlung des Gewerbekapitals"
FR 1957, S. 132
- Koppe "Zur Frage der Rückstellungen für Betriebssteuern als Dauerschulden im Sinne des Gewerbesteuerrechts"
DStR 1957, S. 265
- Krost, Joh. "Kontokorrentkredite als Dauerschulden bei der Gewerbesteuer"
DStZ A 1953, S. 398
- Lohmann, Martin "Zur Problematik der goldenen Bilanzregel"
Wpg 1959, S. 141
- Maassen, K. "Pensionsrückstellungen als Dauerschulden"
RGmbH 1958, S. 178
- Rau, Hans-Gerd "Behandlung von Goldmarkschulden mit spezifisch ausländischem Charakter bei der Gewerbesteuer"
DB 1960, S. 223
- Reiniger, Wolfgang "Die Gewerbesteuer und die Kosten des langfristigen Kredits"
DB 1960, S. 734
- Schneider, Werner "Beeinflussung der Kreditkosten durch die Gewerbesteuer?"
DB 1960, S. 1016
- Steinberg, "Zum Begriff der Dauerschuld im Gewerbesteuerrecht"
DStZ A 1959, S. 212

Vangerow, Fr.	"Zur Behandlung der Kontokorrentschulden und -Zinsen bei der Gewerbesteuer" BA 1939, S. 64
Van der Velde	"Schadenersatzverpflichtungen als Dauerschulden bei der Gewerbesteuer" DB 1954, S. 461
dto.	"Rückstellungen für Bergschäden" FR 1955, S. 296
Weissenborn,	"Betriebliche Steuerschulden sind keine Dauerschulden" BB 1957, S. 606
dto.	"Wechselschulden keine Dauerschulden" BB 1957, S. 1031
Wirtz, Heinrich	"Die Behandlung der Dauerschulden nach der Preussischen Gewerbesteuerverordnung" ZhF 1932, S. 366
Zitzlaff	"Dauerschulden" StuW 1939, Sp. 1207
dto.	"Gehören bei Dauerschulden Abwertungszinsen, die an das Reich abgeführt werden, zu den Zinsen des § 8 Ziff. 1 des Gewerbesteuergesetzes" StuW 1940, Sp. 938
Anmerkungen u. ä. ohne Namensangabe	"Begründung zum Gewerbesteuergesetz v. 1.12.1936" RStBl 1937, S. 693 "Behandlung der Kredite zur Finanzierung von Exportgeschäften als Dauerschulden" FR 1959, S. 24 "Ausfuhrkredite keine Dauerschulden" BB 1960, S. 165

Die gerichtlichen Entscheidungen wurden entnommen:

Entscheidungen des Preuss. Oberverwaltungsgerichtes
 Reichsverwaltungsblatt und Preuss. Verwaltungsblatt (RuPrVBl)
 Reichssteuerblatt (RStBl)
 Bundessteuerblatt III (BStBl)
 Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG)

L E B E N S L A U F

Am 7. August 1931 wurde ich in Gleiwitz geboren.

Von 1938 bis 1942 besuchte ich die Volksschule, anschliessend bis 1945 die Oberschule in Gleiwitz. Ostern 1946 trat ich in das humanistische Gymnasium in Dillingen/Do. ein. Im Juli 1951 bestand ich an dieser Anstalt die Reifeprüfung.

Im Herbst 1954 legte ich an der Universität in München das Diplomexamen für Kaufleute ab, im März 1957 bei der Oberfinanzdirektion in Freiburg/Breisgau, die Prüfung für Helfer in Steuersachen.

Nach 4jähriger Tätigkeit bei 2 Treuhandgesellschaften in Freiburg/Breisgau und in München wechselte ich Anfang 1959 zu einem Textilkaufhaus - Konzern in München über und leite in der Zentralverwaltung dieses Konzerns zur Zeit das Ressort "Innenrevision, Jahresabschluss, Steuern".

München, im Juni 1962

